

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

4 juillet 1985 *

Dans l'affaire 168/84,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le Finanzgericht (tribunal des finances) de Hambourg, et tendant à obtenir dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Gunter Berkholz, propriétaire de l'entreprise individuelle abe-Werbung Alfred Berkholz, ayant son siège à Hambourg,

et

Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (bureau de perception de Hambourg-Centre-Vieille ville),

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 9, paragraphe 1, et de l'article 15, point 8, de la sixième directive du Conseil (77/388), 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,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de MM. O. Due, président de chambre, P. Pescatore et K. Bahlmann, juges,

avocat général: M. G. F. Mancini

greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal

considérant les observations présentées:

- pour le gouvernement de la République française par M. Jean-Claude Antonetti, fonctionnaire au secrétariat général du comité interministériel pour les questions de coopération économique européenne, dans la procédure écrite,
- pour le gouvernement du royaume de Danemark par M. Laurids Mikaelsen, conseiller juridique au ministère des Affaires étrangères, dans la procédure orale,
- pour la Commission des Communautés européennes par son conseiller juridique, M. Friedrich-Wilhelm Albrecht, dans la procédure écrite et la procédure orale,

l'avocat général entendu en ses conclusions à l'audience du 6 juin 1985,

rend le présent

* Langue de procédure: l'allemand.

ARRÊT

(Partie « En fait » non reproduite)

En droit

- 1 Par ordonnance du 30 avril 1984, parvenue à la Cour le 2 juillet suivant, le Finanzgericht de Hambourg a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, des questions préjudicielles relatives à l'interprétation de l'article 9, paragraphe 1, et de l'article 15, point 8, de la sixième directive 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, 77/388 (JO L 145, p. 1).

Sur les antécédents du litige

- 2 Il apparaît de l'ordonnance de renvoi que la requérante au principal, l'entreprise abe-Werbung Alfred Berkholz, avec siège à Hambourg, se consacre, entre autres, à l'installation et à l'exploitation de « machines à sous », de juke-boxes et d'appareils semblables. Elle exploite la plupart de ces appareils dans des cafés-restaurants du Schleswig-Holstein et de Hambourg; elle a également installé un certain nombre de machines à sous à bord de deux ferry-boats de la Deutsche Bundesbahn qui assurent le trafic régulier entre Puttgarden, sur l'île allemande de Fehmarn, et Rødbyhavn au Danemark. Ces machines sont entretenues, réparées et remplacées à intervalles réguliers par des employés de l'entreprise abe, qui procèdent sur place au décompte avec la Deutsche Bundesbahn. Ils consacrent à ces opérations une partie de leur temps de service sans que, toutefois, la requérante ait affecté un personnel permanent à bord des bateaux en cause.
- 3 L'administration financière allemande estime que 10 % environ du chiffre d'affaires produit par les machines à sous sont réalisés pendant l'amarrage des bateaux dans le port allemand, 25 % au cours de la traversée des eaux territoriales allemandes, alors que le restant est réalisé soit en haute mer, soit dans les eaux territoriales ou le port danois. L'administration défenderesse a soumis à taxation l'ensemble du chiffre d'affaires réalisé par abe sur les deux ferry-boats, en 1980, en imputant le chiffre d'affaires au siège de la firme à Hambourg, et donc au territoire de perception allemand, conformément à l'article 3, sous a), alinéa 1, de la loi de 1980 sur la taxe sur le chiffre d'affaires, introduit conformément à l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive. L'administration estime, par ailleurs, que les conditions d'exemption prévues par les dispositions combinées de l'article 4, para-

graphe 2, et de l'article 8, paragraphe 1, point 5, de la même loi de 1980, correspondant à l'article 15, point 8, de la sixième directive, ne sont pas remplies, le chiffre d'affaires des appareils n'étant pas effectué pour les besoins directs des bateaux de mer.

- 4 La requérante au principal est d'avis que les prestations litigieuses ont été fournies à partir d'une unité d'exploitation, au sens de l'article 3, sous a), alinéa 1, deuxième phrase, de la loi de 1980, ou d'un établissement stable, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, se trouvant à bord des bateaux; elle estime donc que 10 % seulement plus, à la rigueur, 25 %, du chiffre d'affaires réalisé par les appareils installés sur les bateaux peuvent être soumis à la taxe allemande. Elle prétend, au surplus, que l'ensemble du chiffre d'affaires des appareils placés sur les bateaux serait, en tout cas, exonéré de la taxe sur le chiffre d'affaires en vertu des dispositions combinées de l'article 4, paragraphe 2, et de l'article 8, paragraphe 1, point 5, de la loi de 1980, qui trouvent leur correspondance dans l'article 15, point 8, de la sixième directive, parce qu'il serait effectué pour les besoins directs des bateaux de mer dans la mesure où ils satisferaient au besoin de divertissement des bateaux ou, plus exactement, de leurs passagers.
- 5 Le Finanzgericht considère que l'article 9 de la directive vise, par sa conception, à poser un principe de base clair et simple de rattachement national en ce qui concerne les prestations de services soumises à la perception de la taxe sur la valeur ajoutée. Ainsi qu'il résulterait du septième considérant du préambule, cette disposition doit permettre, grâce à l'harmonisation des législations nationales en la matière, d'éliminer les conflits de compétence et de contribuer à une répartition plus juste de la charge financière entre les États membres en tenant compte, simultanément, du fait qu'un prélèvement sur les recettes nationales de la TVA constitue un élément essentiel des ressources propres de la Communauté.
- 6 Selon le Finanzgericht, les prestations de services en cause ne relèvent d'aucune des exceptions prévues par le paragraphe 2 de l'article 9 de la directive, de manière qu'il faut les traiter selon le principe général énoncé au paragraphe 1, aux termes duquel le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue. Le Finanzgericht s'interroge à ce sujet sur la question de savoir si, éventuellement, la juxtaposition des notions de « siège » et d'« établissement stable » marque une différence de signification en ce sens que les conditions d'un établissement stable seraient différentes et moins strictes en ce qui concerne l'organisation au niveau des personnes et l'aménagement concret.
- 7 Le Finanzgericht relève dans ce contexte les problèmes que pose la détermination du champ d'application territorial de la loi fiscale nationale en ce qui concerne,

d'une part, des prestations de services identiques accomplies dans les mêmes conditions sur le territoire d'un autre État membre et, d'autre part, la détermination du régime fiscal de prestations de services rendues à bord de bateaux naviguant en haute mer, spécialement lorsque de tels déplacements s'étendent à des régions éloignées du territoire national.

- 8 Le Finanzgericht estime que l'interprétation de la directive revêt une importance décisive en vue d'assurer l'harmonie entre l'application des dispositions de la législation nationale et celles de la directive. Il considère qu'il en est de même pour l'interprétation du catalogue des exonérations prévues par l'article 15 de la directive et reprises par les articles 4 et 8 de la loi nationale, compte tenu de l'objectif défini dans le onzième considérant du préambule de la directive, aux termes duquel « il convient d'établir une liste commune d'exonérations en vue d'une perception comparable des ressources propres dans tous les États membres ».
- 9 C'est dans cette perspective que le Finanzgericht a posé deux questions, libellées comme suit:
 - 1) L'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires doit-il être interprété en ce sens que la notion d'établissement stable couvre également l'installation destinée à une activité commerciale (par exemple l'exploitation de machines à sous) sur un bateau naviguant hors du territoire national en haute mer; le cas échéant, quelles conditions doivent être remplies pour satisfaire à la notion d'établissement stable?
 - 2) L'article 15, point 8, de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens que sont seules effectuées pour les besoins directs des bateaux de mer les prestations de services nécessairement liées au transport maritime, ou bien d'autres prestations de services effectuées sur des bateaux, mais ne se distinguant pas des prestations de services correspondantes effectuées à terre, telles que l'exploitation de machines à sous, en font-elles également partie?

Observations présentées à la Cour

- 10 Des observations ont été présentées au cours de la procédure devant la Cour par le gouvernement du royaume de Danemark, le gouvernement de la République française et la Commission.

- 11 Le gouvernement danois relève que l'imposition de prestations de services à bord de bateaux de la navigation maritime soulève des problèmes en ce qui concerne la détermination du domaine d'application géographique et personnel de la directive. Il estime qu'il ne saurait, en tout cas, être soutenu qu'un État membre ne pourrait imposer des prestations de services rendues à bord d'un bateau que dans la mesure où celui-ci se trouve à l'intérieur du domaine de la souveraineté territoriale de l'État. La directive détermine, dans l'article 3, son champ d'application territorial par référence à l'article 227 du traité, qui ne contient pas de définition plus précise du domaine d'application géographique ou personnel. Il appartient donc à chaque État membre de déterminer le domaine d'application de sa législation, en conformité avec les règles du droit international. C'est avec ces limites que coïncide le champ d'application de la directive elle-même. Rien n'empêche donc les États membres d'appliquer leur législation fiscale sur les navires battant leur pavillon, lorsque ceux-ci se trouvent en dehors du domaine de leur souveraineté territoriale. Même lorsqu'un navire se trouve dans les eaux d'un autre État, rien n'empêche, selon le droit international, que l'État du pavillon applique sa propre législation à des actes qui se passent à bord du navire, étant entendu que de telles dispositions ne peuvent être matérialisées qu'au moment où le navire a quitté la zone de souveraineté de l'autre État. Il n'est donc pas exclu que l'État du pavillon applique ses propres lois fiscales, même lorsque le navire se trouve en dehors du domaine de sa souveraineté territoriale. Chaque État doit ici choisir la politique fiscale qu'il tient pour raisonnable. Selon le gouvernement danois, les conflits de caractère fiscal que peut entraîner l'application de ces conceptions peuvent être résolus sans difficulté, par coopération entre les États concernés. En l'occurrence, il n'y aurait jamais eu de difficultés entre le Danemark et la République fédérale d'Allemagne à ce sujet; sur le parcours en question, les autorités danoises prennent en charge les ferry-boats danois et les autorités allemandes les ferry-boats allemands. Quant à la deuxième question posée par la juridiction nationale, le gouvernement danois exprime l'opinion que l'exploitation de machines à sous n'entre pas dans le cadre des prestations effectuées pour les besoins directs des bateaux de mer, visées par l'article 15, point 8, de la sixième directive.
- 12 Les observations du gouvernement français se réfèrent exclusivement à la question de l'interprétation des dispositions en cause de la sixième directive. Le gouvernement français considère qu'un « établissement stable », au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, peut s'entendre de tout centre d'activité où un assujetti effectue régulièrement des opérations entrant dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée. Il estime, en conséquence, que l'installation à bord de bateaux naviguant en haute mer de machines à sous ou autres appareils automatiques, dont, notamment, l'entretien, la réparation et le remplacement sont assurés sur place et de manière permanente par le personnel de l'exploitant, constitue un établissement stable au sens de la disposition citée. Quant à la deuxième question posée par le Finanzgericht, le gouvernement français considère également que l'exploitation de machines à sous à bord de bateaux ne relève pas de l'exonération prévue par l'article 15, point 8, de la sixième directive.

- 13 La Commission expose que, dans le cadre de l'article 9 de la directive, la notion d'établissement stable occupe le même rang que celle de siège d'une activité économique. Elle considère que la multiplication d'appareils automatiques capables d'exécuter des prestations de services indépendamment de la présence de personnes comme prestataires doit amener à la considération qu'en principe, de tels automates doivent pouvoir être considérés comme constituant un établissement stable au sens de l'article 9 de la directive. La Commission considère que cette conception conduit à une répartition rationnelle des compétences fiscales, conformément au principe général qui se trouve à la base des législations sur la taxe sur le chiffre d'affaires, en ce sens que l'imposition d'une marchandise ou d'un service doit avoir lieu dans l'État où cette marchandise ou cette prestation est consommée. La Commission en déduit que des prestations rendues par de tels automates, de même d'ailleurs que d'autres prestations rendues par des personnes en haute mer, devraient échapper à toute imposition. Quant à l'interprétation de l'article 15 de la directive, la Commission considère que l'exploitation de machines à sous ne saurait être qualifiée de prestation effectuée pour les besoins directs des bateaux de mer, au sens du point 8 de cette disposition.

Sur la notion d'établissement stable au sens de l'article 9 de la sixième directive (première question)

- 14 La première question posée par le Finanzgericht doit être résolue à la lumière de l'objectif poursuivi par l'article 9 dans le cadre du système général de la directive. Ainsi qu'il est permis d'inférer du septième considérant du préambule, cette disposition vise à établir une répartition rationnelle des sphères d'application des législations nationales en matière de taxe sur la valeur ajoutée, en déterminant de manière uniforme le lieu de rattachement fiscal des prestations de services. Le paragraphe 2 de l'article 9 indique toute une série de rattachements spécifiques, alors que le paragraphe 1 donne à ce sujet une règle de caractère général. L'objectif de ces dispositions est d'éviter, d'une part, les conflits de compétence, susceptibles de conduire à des doubles impositions, et, d'autre part, la non-imposition de recettes, ainsi qu'il est relevé au paragraphe 3 de l'article 9, bien que seulement pour des situations spécifiques.

- 15 L'article 9, paragraphe 1, est libellé en ces termes:

« Le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle. »

- 16 S'agissant, en l'occurrence, de prestations de services accomplies à bord de bateaux de mer, il convient, à titre préliminaire, de déterminer le champ d'application territorial de la directive. Conformément au principe fixé par l'article 3 de celle-ci, aux termes duquel « 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 », le champ d'application de la directive coïncide, pour chacun de ces États, avec le champ d'application de la législation fiscale en cause. Ainsi que le gouvernement danois l'a exposé avec raison, l'article 9 ne limite pas la liberté des États membres de déterminer l'imposition de prestations de services accomplies, en dehors du domaine de leur souveraineté territoriale, à bord de bateaux de mer relevant de leur juridiction. Contrairement à l'opinion défendue par la requérante au principal et appuyée par la Commission, la directive n'impose donc d'aucune manière l'exonération fiscale des prestations accomplies en haute mer ou, plus généralement, en dehors de la sphère de souveraineté territoriale de l'État qui exerce sa juridiction sur le bateau, quel que soit le rattachement des prestations en cause, au siège du prestataire ou à un autre établissement stable.
- 17 Il appartient de même aux autorités fiscales de chaque État membre de déterminer, dans le cadre des options offertes par la directive, quel est, pour une prestation de services déterminée, le point de rattachement le plus utile du point de vue fiscal. Selon l'article 9, paragraphe 1, l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique apparaît, à cet égard, comme un point de rattachement prioritaire, 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.
- 18 Il résulte du contexte des notions utilisées par l'article 9 et du but de cette disposition, rappelé ci-dessus, 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. Il n'apparaît pas que l'installation d'automates de jeu à bord d'un bateau de mer, qui font l'objet d'un entretien intermittent, puisse constituer un tel établissement, spécialement dans le cas où le siège permanent de l'exploitant de ces automates fournit un point de rattachement utile en vue de l'imposition.

- 19 Il y a donc lieu de répondre à la première question du Finanzgericht que l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'une installation destinée à une activité commerciale, comme l'exploitation de machines à sous, sur un bateau naviguant hors du territoire national en haute mer, ne saurait être qualifiée comme établissement stable au sens de la disposition citée que si cet établissement comporte une réunion permanente de moyens humains et techniques nécessaires aux prestations de services en cause et si ces prestations ne peuvent pas être utilement rattachées au siège de l'activité économique du prestataire.

Sur l'interprétation de l'article 15, point 8, de la sixième directive (deuxième question)

- 20 Aux termes de l'article 15 de la directive, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels: « ... 4. Les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des bateaux affectés, entre autres, à la navigation en haute mer et assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche; ... 5. Les livraisons, transformations, réparations, entretien, affrètements et locations de bateaux de mer ... 8. Les prestations de services, autres que celles visées au point 5, effectuées pour les besoins directs des bateaux de mer y visés et de leur cargaison. »
- 21 Il résulte de l'ensemble des dispositions citées que les prestations exonérées au point 8 ne sont que celles qui ont un rapport direct avec les besoins des bateaux de mer et de leur cargaison, c'est-à-dire les prestations nécessaires à l'exploitation de ces bateaux. On ne saurait considérer comme telle l'installation de machines à sous dont l'objet est de divertir la clientèle et qui, comme telles, n'ont aucun rapport intrinsèque avec les besoins de la navigation.
- 22 Il convient donc de répondre à la deuxième question que l'article 15, point 8, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que l'exonération qu'il prévoit n'englobe pas l'exploitation de machines à sous installées à bord des bateaux de mer visés par cet article.

Sur les dépens

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

Par ces motifs,

LA COUR (deuxième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Finanzgericht Hamburg par ordonnance du 30 avril 1984, dit pour droit:

- 1) L'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires-système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprété en ce sens qu'une installation destinée à une activité commerciale, comme l'exploitation de machines à sous, sur un bateau naviguant hors du territoire national en haute mer, ne saurait être qualifiée comme établissement stable au sens de la disposition citée que si cet établissement comporte une réunion permanente de moyens humains et techniques nécessaires aux prestations de services en cause et si ces prestations ne peuvent pas être utilement rattachées au siège de l'activité économique du prestataire.
- 2) L'article 15, point 8, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que l'exonération qu'il prévoit n'englobe pas l'exploitation de machines à sous installées à bord des bateaux de mer visés par cet article.

Due

Pescatore

Bahlmann

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 4 juillet 1985.

Le greffier

P. Heim

Le président de la deuxième chambre

O. Due