



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

13 mars 2019*

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 53 – Prestations de services consistant à donner accès à des manifestations éducatives – Lieu des opérations imposables »

Dans l'affaire C-647/17,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour administrative suprême, Suède), par décision du 9 novembre 2017, parvenue à la Cour le 20 novembre 2017, dans la procédure

Skatteverket

contre

Srf konsulterna AB,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. E. Regan (rapporteur), président de chambre, MM. C. Lycourgos, E. Juhász, M. Ilešič et I. Jarukaitis, juges,

avocat général : M^{me} E. Sharpston,

greffier : M^{me} C. Strömholm, administratrice,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 18 octobre 2018,

considérant les observations présentées :

- pour le Skatteverket, par M^{me} A.-S. Pallasdies, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement suédois, par M^{mes} A. Falk, C. Meyer-Seitz et H. Shev, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement français, par M. D. Colas ainsi que par M^{mes} E. de Moustier et A. Alidière, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. S. Brandon et M^{me} G. Brown, en qualité d'agents, assistés de M^{me} E. Mitrophanous, barrister,
- pour la Commission européenne, par M. K. Simonsson ainsi que par M^{mes} J. Jokubauskaitė, G. Tolstoy et E. Ljung Rasmussen, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : le suédois.

ayant entendu l'avocate générale en ses conclusions à l'audience du 10 janvier 2019,
rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 53 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (ci-après la « directive TVA »).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Skatteverket (agence des impôts, Suède) à Srf konsulterna AB (ci-après « Srf ») au sujet d'un rescrit fiscal émis par la Skatterättsnämnden (commission de droit fiscal, Suède) relatif à la perception, en Suède, de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur la fourniture de formations en comptabilité et en gestion d'une durée de cinq jours dans un autre État membre à des assujettis dont le siège de l'activité économique est situé en Suède ou qui y ont un établissement stable.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive 2006/112

- 3 Le titre V de la directive TVA, relatif au lieu des opérations imposables, comprend un chapitre 3, intitulé « Lieu des prestations de services ». La section 2 de ce chapitre, intitulée « Règles générales », comprend les articles 44 et 45 de cette directive.
- 4 Aux termes de l'article 44 de ladite directive :
« Le lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel est l'endroit où l'assujetti a établi le siège de son activité économique. Néanmoins, si ces services sont fournis à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ces services est l'endroit où cet établissement stable est situé. À défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est l'endroit où l'assujetti qui bénéficie de tels services a son domicile ou sa résidence habituelle. »
- 5 La section 3 du chapitre 3 de la directive 2006/112, intitulée « Dispositions particulières », comprend les articles 46 à 59 bis de cette directive.
- 6 L'article 53 de ladite directive prévoit :
« Le lieu des prestations de services consistant à donner accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, ainsi que des prestations de services accessoires à cet accès, fournies à un assujetti, est l'endroit où ces manifestations ont effectivement lieu. »

La directive 2008/8/CE

- 7 La directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008, modifiant la directive 2006/112 en ce qui concerne le lieu des prestations de services (JO 2008, L 44, p. 11), prévoit, à ses considérants 3 et 6 :
- « (3) Pour toutes les prestations de services, le lieu d'imposition devrait, en principe, être celui où la consommation effective a lieu. Si la règle générale régissant le lieu des prestations de services était ainsi modifiée, certaines dérogations à cette règle générale demeuraient nécessaires pour des raisons administratives et de politique générale.

[...]

- (6) Dans certaines situations, les règles générales régissant le lieu des prestations de services fournis tant à des assujettis qu'à des personnes non assujetties ne sont pas applicables, et des exclusions bien définies devraient être applicables à leur place. Celles-ci devraient essentiellement être fondées sur les critères existants et tenir compte du principe de l'imposition sur le lieu de consommation, sans imposer de fardeau administratif disproportionné à certains opérateurs. »

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

- 8 Aux termes des considérants 4 et 27 du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1, ci-après le « règlement d'exécution ») :

- « (4) L'objectif du présent règlement est de garantir l'application uniforme du système actuel de TVA en adoptant des dispositions d'exécution de la directive [TVA] en ce qui concerne, notamment, les assujettis, les livraisons de biens et prestations de services, ainsi que le lieu des opérations imposables. Conformément au principe de proportionnalité énoncé à l'article 5, paragraphe 4, [TUE], le présent règlement n'excède pas ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif. Du fait qu'il est contraignant et directement applicable dans tout État membre, l'uniformité d'application est la mieux assurée par un règlement.

[...]

- (27) Pour veiller au traitement uniforme des prestations de services culturels, artistiques, sportifs, scientifiques, éducatifs et de divertissement et autres manifestations similaires, il convient de définir l'accès à de telles manifestations et les services accessoires en relation avec cet accès. »

- 9 Aux termes de l'article 32 du règlement d'exécution :

« 1. Les services ayant pour objet l'accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires visés à l'article 53 de la directive [TVA] comprennent les prestations de services dont les caractéristiques essentielles consistent à octroyer un droit d'accès à une manifestation en échange d'un billet ou d'une rémunération, y compris une rémunération sous forme d'un abonnement ou d'une cotisation périodique.

2. Le paragraphe 1 s'applique notamment :

[...]

- c) au droit d'accès à des manifestations éducatives et scientifiques telles que des conférences et des séminaires.

[...] »

10 L'article 33 de ce règlement prévoit :

« Les services accessoires visés à l'article 53 de la directive [TVA] comprennent les services qui sont en relation directe avec l'accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires et qui sont fournis séparément à la personne qui assiste à une manifestation, moyennant une contrepartie distincte.

De tels services accessoires comprennent notamment l'utilisation de vestiaires ou d'installations sanitaires, mais ne comprennent pas les simples services d'intermédiaires relatifs à la vente de billets. »

Le droit suédois

11 Selon l'article 5 du chapitre 5 de la *mervärdesskattelagen* (1994:200) (loi 1994:200 relative à la taxe sur la valeur ajoutée), le lieu de la prestation de services fournie à un assujetti est situé en Suède si celui-ci a établi le siège de son activité économique en Suède ou bien s'il y dispose d'un établissement stable auquel ladite prestation est fournie.

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

Le litige au principal et la question préjudicielle

13 Srf est une société établie en Suède entièrement détenue par une organisation professionnelle de consultants en comptabilité, en gestion et en rémunération. Dans ce cadre, elle assure des formations en comptabilité et en gestion sous forme de séminaires, pour les membres de cette organisation et pour des tiers. La plupart de ces formations sont dispensées en Suède, mais certaines ont lieu dans d'autres États membres, auquel cas les formateurs de cette société se déplacent dans l'État membre en question. Elles sont dispensées uniquement à des assujettis dont le siège de l'activité économique se situe en Suède, ou qui y ont un établissement stable.

14 Lesdites formations ont lieu dans un centre de conférence pour une durée de 30 heures réparties sur cinq jours entrecoupées d'une journée de battement. Le contenu de ces mêmes formations est déterminé à l'avance, mais adapté sur place en fonction des participants qui doivent avoir certaines compétences et une expérience professionnelle dans le domaine de la comptabilité et de la gestion.

15 La participation aux formations dispensées par Srf suppose une inscription préalable qui doit être validée avant le début de celle-ci et un paiement qui doit s'effectuer à l'avance.

16 La commission de droit fiscal a émis un rescrit fiscal à la demande de Srf dans lequel elle considère que ces formations, bien que dispensées dans des États membres autres que le Royaume de Suède, doivent être considérées comme ayant lieu en Suède et que, dès lors, la TVA doit être perçue dans cet État membre. Elle a notamment considéré que l'expression « accès à des manifestations », visée à l'article 53 de la directive TVA, avait été introduite en vue de réduire le champ d'application de la règle d'exception et, par corollaire, d'étendre celui de la règle de principe. La notion d'« accès à des manifestations » devrait s'entendre comme signifiant le droit de pénétrer dans un endroit. Or, les services en cause au principal n'auraient pas, principalement, le caractère d'un droit de pénétrer dans

un lieu, mais auraient plutôt celui d'un droit de participer à une formation spécifique. Dès lors que les formations en cause au principal n'ont pas pour objet principal de conférer un droit d'accès, au sens de l'article 53 de la directive TVA, la TVA, au titre de ces dernières, serait exigible en Suède, en vertu de l'article 44 de cette directive.

17 L'agence des impôts, souhaitant la confirmation de ce rescrit et qu'une autre motivation lui soit apportée, a saisi le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour administrative suprême, Suède) d'un recours. Srf a également demandé la confirmation dudit rescrit, dès lors qu'elle considère que l'application de la règle d'exception, prévue à l'article 53 de la directive TVA, constituerait une charge administrative disproportionnée.

18 Dans ce contexte, le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour administrative suprême), a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

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

Sur la question préjudicielle

19 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 53 de la directive TVA doit être interprété en ce sens que les termes « services consistant à donner accès à des manifestations » visés à cette disposition comprennent un service, tel que celui en cause au principal, consistant en une formation en comptabilité et en gestion, d'une durée de cinq jours, dispensée à de seuls assujettis et qui suppose une inscription et un paiement préalables.

20 À cet égard, il convient de relever, à titre liminaire, que les articles 44 et 45 de la directive TVA contiennent une règle générale pour déterminer le lieu de rattachement fiscal des prestations de services, tandis que les articles 46 à 59 bis de cette directive prévoient une série de rattachements spécifiques.

21 Ainsi qu'il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour, il n'existe pas de prééminence des articles 44 et 45 de la directive TVA sur les articles 46 à 59 bis de celle-ci. Il y a lieu, dans chaque situation, de se demander si celle-ci correspond à l'un des cas mentionnés aux articles 46 à 59 bis de cette directive. C'est à défaut que ladite situation relève des articles 44 et 45 de celle-ci [voir, en ce sens, arrêts du 12 mai 2005, RAL (Channel Islands) e.a., C-452/03, EU:C:2005:289, point 24 et jurisprudence citée, ainsi que du 8 décembre 2016, A et B, C-453/15, EU:C:2016:933, point 18].

22 Il s'ensuit que l'article 53 de la directive TVA ne doit pas être considéré comme une exception à une règle générale devant recevoir une interprétation stricte (voir, par analogie, arrêt du 8 décembre 2016, A et B, C-453/15, EU:C:2016:933, point 19).

23 L'article 53 de cette directive prévoit que le lieu des prestations de services consistant à donner accès à des manifestations, notamment éducatives, fournies à des assujettis est l'endroit où ces manifestations ont effectivement lieu.

24 Il résulte de l'article 32, paragraphe 2, sous c), du règlement d'exécution, lu en combinaison avec le paragraphe 1 de cet article, que les services visés à l'article 53 de la directive TVA, ayant pour objet l'accès à des manifestations éducatives et scientifiques, telles que des conférences et des séminaires, comprennent les prestations de services dont les caractéristiques essentielles consistent à octroyer un droit d'accès à une manifestation en échange d'un billet ou d'une rémunération.

- 25 Dans l'affaire au principal, il ressort des informations fournies par la juridiction de renvoi que les formations en cause au principal fournies par Srf à des assujettis sont des séminaires qui se déroulent sur cinq jours, incluant un jour d'interruption, dans un État membre autre que le Royaume de Suède où se situe le siège de l'activité économique de cette société. Ces formations, qui impliquent la présence physique desdits assujettis, entrent donc dans la catégorie des manifestations éducatives visées à l'article 32 du règlement d'exécution.
- 26 Quant à la question de savoir si les caractéristiques essentielles des formations en cause au principal consistent à donner accès auxdits séminaires, il y a lieu de rappeler que, lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel, il s'agit d'une opération unique (voir, en ce sens, arrêt du 10 novembre 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, point 70 et jurisprudence citée).
- 27 Or, ainsi que l'a indiqué, en substance, le gouvernement du Royaume-Uni dans ses observations écrites, l'accès aux séminaires donné, moyennant rémunération, aux assujettis implique nécessairement la possibilité d'y assister et d'y participer. Ainsi, une telle participation est étroitement liée à l'accès auxdits séminaires. Dans ces conditions, la distinction opérée par la commission de droit fiscal entre le droit de pénétrer dans un lieu et celui de participer à une formation spécifique ne saurait être retenue aux fins de l'application de l'article 53 de la directive TVA.
- 28 Il convient, en outre, de rappeler que l'objectif des dispositions de la directive TVA déterminant le lieu d'imposition des prestations de services est d'éviter, d'une part, des conflits de compétence susceptibles de conduire à des doubles impositions et, d'autre part, la non-imposition de recettes (arrêt du 8 décembre 2016, A et B, C-453/15, EU:C:2016:933, point 24 ainsi que jurisprudence citée).
- 29 Ainsi, la logique qui sous-tend les dispositions de la directive TVA concernant le lieu des prestations de services veut que l'imposition s'effectue dans la mesure du possible à l'endroit où les biens et les services sont consommés (voir, en ce sens, arrêt du 8 décembre 2016, A et B, C-453/15, EU:C:2016:933, point 25 ainsi que jurisprudence citée).
- 30 Il s'ensuit que la détermination du lieu des prestations de formations telles que celles en cause au principal doit s'effectuer sur la base de l'article 53 de la directive TVA et celles-ci doivent, par conséquent, être soumises à la TVA à l'endroit où ces prestations ont effectivement lieu, à savoir dans les États membres où sont dispensées lesdites formations.
- 31 Certes, une telle interprétation pourrait, comme l'invoque Srf, aboutir à accroître la charge administrative incombant à certains opérateurs, alors même que le considérant 6 de la directive 2008/8, laquelle a introduit les articles 44 et 53 de la directive TVA, dans leur rédaction actuellement en vigueur, énonce que la taxation sur le lieu de consommation devrait, dans la mesure du possible, éviter d'imposer un fardeau administratif disproportionné à ces opérateurs.
- 32 Cependant, et comme M^{me} l'avocate générale l'a relevé au point 74 de ses conclusions, il résulte d'une jurisprudence constante que le préambule d'un acte de droit de l'Union n'a pas de valeur juridique contraignante et ne saurait être invoqué ni pour déroger aux dispositions mêmes de l'acte concerné ni pour interpréter ces dispositions dans un sens manifestement contraire à leur libellé (arrêt du 13 septembre 2018, Česká pojišťovna, C-287/17, EU:C:2018:707, point 33).
- 33 Or, des formations, telles que celles en cause au principal, relèvent des services visés à l'article 53 de la directive TVA et il ressort de cet article, lu en combinaison avec l'article 32 du règlement d'exécution, que le lieu d'imposition à la TVA des prestations de services consistant à donner accès à des manifestations éducatives telles que des séminaires est l'endroit où celles-ci ont effectivement lieu.

- 34 Il ne peut donc être dérogé à l'application de l'article 53 de la directive TVA sur le seul fondement du considérant 6 de la directive 2008/8.
- 35 Quant au fait que les formations en cause au principal aient fait l'objet d'une inscription et d'un paiement préalables, il est sans pertinence aux fins de l'application de l'article 53 de la directive TVA. En effet, rien, dans le libellé de cet article, ne permet de penser que de tels critères pourraient être pris en considération en vue de la détermination du lieu où ces prestations de services sont fournies.
- 36 Eu égard à ce qui précède, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 53 de la directive TVA doit être interprété en ce sens que les termes « services consistant à donner accès à des manifestations » visés à cette disposition comprennent un service, tel que celui en cause au principal, consistant en une formation en comptabilité et en gestion, d'une durée de cinq jours, dispensée à de seuls assujettis et qui suppose une inscription et un paiement préalables.

Sur les dépens

- 37 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (cinquième chambre) dit pour droit :

L'article 53 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008, doit être interprété en ce sens que les termes « services consistant à donner accès à des manifestations » visés à cette disposition comprennent un service, tel que celui en cause au principal, consistant en une formation en comptabilité et en gestion, d'une durée de cinq jours, dispensée à de seuls assujettis et qui suppose une inscription et un paiement préalables.

Signatures