N° 255095

Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ Société Gillan Beach Ltd

8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies

Séance du 17 novembre 2004

Lecture du 10 janvier 2005

CONCLUSIONS

M. Laurent Olléon, commissaire du gouvernement

La 8^{ème} directive du Conseil des Communautés européennes du 6 décembre 1979 a fixé les modalités d'application communautaire du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont par les opérateurs. Dans la mesure où il est impossible aux entreprises de déduire la TVA acquittée en France de la taxe éventuellement collectée dans un autre pays, le 1 de l'article 242 0-M de l'annexe II au code général des impôts, issu du décret du 24 décembre 1980 pris pour la transposition de la 8^{ème} directive, prévoit une procédure spéciale de remboursement pour les assujettis établis à l'étranger. Ces derniers peuvent obtenir le remboursement de la taxe régulièrement facturée qui a grevé certains biens ou services acquis en France pour les besoins de leur activité professionnelle à une double condition. D'une part, ils ne doivent pas avoir eu dans notre pays le siège de leur activité, un établissement stable, leur domicile ou leur résidence habituelle au cours du trimestre civil ou de l'année civile auquel se rapporte la demande de remboursement. D'autre part, ils ne doivent pas y avoir réalisé, au cours de la même période, de livraisons de biens ou de prestations de service entrant dans le champ d'application territorial de la TVA. Le 2 de l'article 242 0-M de l'annexe II au code précise que, pour l'application des dispositions du 1., certaines opérations entrant en principe dans le champ d'application territorial de la taxe sont considérées comme réalisées hors de France : nous y reviendrons dans un instant.

La société Gillan Beach Ltd, qui était établie au moment des faits dans le Middlesex, en Angleterre, a organisé au cours de l'année 1993 deux salons nautiques à Nice : le salon "Hotel Resorts", qui s'est tenu du 18 au 20 février, et le salon "Super Yacht", qui au eu lieu du 25 au 27 mai. Les prestations de la société ont consisté en la mise à disposition des exposants de stands décorés, animés par des hôtesses et équipés de moyens audiovisuels, ainsi qu'en la location et la surveillance de lieux d'amarrage. Pour l'organisation des salons, la société Gillan Beach Ltd a elle-même dû exposer des dépenses, consistant en la location d'espaces et en prestations accessoires, qui lui ont été facturées toutes taxes comprises entre les mois de février et de juillet 1993.

Par l'intermédiaire de son représentant en France, la société a, sur le fondement des dispositions de l'article 242-0 M de l'annexe II au code général des impôts, déposé le 25 octobre 1993 une demande de remboursement de crédit de TVA relative aux trois premiers trimestres de l'année 1993, pour un montant de 394.831,86 F. Cette demande a été rejetée le

1

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

31 mai 1994, au motif que les opérations effectuées par la société au cours de la période litigieuse entraînent dans le champ d'application territorial de la TVA, plus particulièrement des dispositions de l'article 259 A 4° du code général des impôts, aux termes duquel est réputé se situer en France le lieu des "prestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, récréatives et les prestations accessoires, ainsi que leur organisation", lorsqu'elles sont matériellement exécutées dans notre pays. Par suite, la demande ne pouvait être examinée dans le cadre de la procédure de remboursement prévue par les dispositions des articles 242-0M et suivants de l'annexe II au code général des impôts.

Sur-motivant sa décision, l'administration a également relevé que les preuves de paiement des factures, objets de la demande, n'avaient pas été produites malgré un courrier du service en date du 9 mars 1994. Les documents fournis ne permettaient pas, selon l'administration, d'apprécier la date d'exigibilité de la taxe.

La société Gillan Beach a saisi du litige le tribunal administratif de Paris. Devant ce tribunal, le débat a porté exclusivement sur la question de savoir si les salons nautiques organisés par la société entraînent dans le champ des dispositions de l'article 259 A 4° du code général des impôts. Par un jugement du 2 juin 1998, le tribunal a apporté une réponse négative à cette question, et jugé par conséquent que la TVA litigieuse devait être remboursée à la société.

L'administration a fait appel de ce jugement devant la cour administrative d'appel de Paris. Dans son recours, le service rappelait que le remboursement de taxe prévu par l'article 242-0 M de l'annexe II au code général des impôts est notamment subordonné à la condition que le contribuable n'ait pas réalisé d'opération taxable au cours de la période concernée. Il s'attachait ensuite à démontrer que tel n'est pas le cas en l'espèce, en s'appuyant sur la doctrine administrative, qui range les prestations de services réalisées à l'occasion des foires, salons et expositions au nombre de celles qui relèvent de l'article 259 A du code général des impôts. Mais l'administration ne précisait pas clairement à quelles dispositions de cet article elle entendait se référer.

La cour a confirmé la position du tribunal par un arrêt du 20 décembre 2002 (publié à la RJF 4/03 n° 427, avec les conclusions du commissaire du gouvernement Frederik Bataille au BDCF 4/03 n° 46). Pour ce faire, la cour a répondu aux différents arguments qu'elle identifiait dans les écritures de l'administration. Elle a jugé que les prestations matériellement exécutées en France par une société étrangère lors de l'organisation d'un salon nautique et visant à permettre aux exposants clients de commercialiser leurs produits ne peuvent être regardées comme revêtant un caractère culturel, artistique, scientifique, éducatif, sportif ou récréatif ou comme accessoires à des prestations sportives ou récréatives, ou encore comme relatives à l'organisation de telles prestations, au sens des dispositions de l'article 259 A 4° du code général des impôts. Elle a également exclu que ces prestations puissent être regardées comme des travaux et expertises portant sur des biens meubles corporels, catégorie également visée par le 4° de l'article 259 A. Elle a enfin jugé qu'il ne s'agissait pas non plus de prestations d'intermédiaires agissant au nom et pour le compte d'autrui, prestations visées au 6° de l'article 259A. La cour en a conclu que la société Gillan Beach pouvait bénéficier d'un remboursement de crédit de TVA en application des dispositions de l'article 242-0M de l'annexe II au code général des impôts.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

C'est contre cet arrêt que le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie se pourvoit régulièrement en cassation.

Le ministre développe un moyen unique, tiré de l'erreur de droit et de qualification juridique des faits que la cour aurait commise en jugeant que les opérations réalisées par la Société Gillan Beach n'entraient pas dans le champ d'application du 4° de l'article 259 A du code général des impôts. Nous insistons bien sur le fait que c'est là le seul motif de l'arrêt que le ministre conteste dans son recours.

Il rappelle qu'aux termes des dispositions de l'article 259 du code général des impôts, qui définit le champ d'application territorial de la TVA pour les prestations de services : "Le lieu des prestations de services est réputé se situer en France lorsque le prestataire a en France le siège de son activité ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle". L'article 259 A du code général des impôts déroge à cette règle, en disposant que sont réputées se situer en France un certain nombre de prestations qu'il énumère, au nombre desquelles figurent, lorsqu'elles sont matériellement exécutées en France, les prestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, récréatives et les prestations accessoires ainsi que leur organisation.

Selon le ministre, les prestations de services réalisées à l'occasion de foires, salons, expositions et autres manifestations tenues en France entrent dans le champ de ces dispositions. Il se prévaut de l'interprétation donnée par le comité de la TVA de la législation communautaire, en particulier des articles 9-2 a) et 9-2 c) de la sixième directive, interprétation selon laquelle les prestations consistant à organiser un salon et à mettre des stands à la disposition d'exposants sont imposables dans l'Etat membre où la foire ou l'exposition est située, et qui regarde ces manifestations comme des prestations uniques insusceptibles d'être ventilées en fonction du lieu de taxation de leurs composantes. Par conséquent, le ministre conclut que les prestations que la société Gillan Beach a réalisées à l'occasion des deux salons litigieux entraient dans le champ d'application de l'article 259 A du code général des impôts. Elles devaient donc donner lieu à facturation de la TVA par l'intermédiaire d'un représentant fiscal, les taxes facturées en amont venant en déduction de la TVA ainsi collectée, et elles ne permettaient pas l'application de la procédure de remboursement prévue par l'article 242-0M de l'annexe II au code général des impôts.

Une première difficulté pourrait surgir de ce que la rédaction de cet article a évolué au cours de l'année 1993. Le décret n° 93-638 du 26 mars 1993 a ainsi ajouté au 2. de l'article 242-0M, parmi les opérations qui, pour l'application du 1., sont réputées réalisées hors de France, les "prestations mentionnées aux 3°, 5° et 6° de l'article 259 A". C'est cette version, qui découle d'un décret pris pour l'application de l'article 283-2 du code général des impôts, dans sa version issue de la loi du 17 juillet 1992, elle-même entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1993, qui est applicable au remboursement de la TVA acquittée sur les dépenses relatives au second salon, qui s'est tenu fin mai 1993. En revanche, c'est le texte dans sa rédaction antérieure à sa modification qui s'applique s'agissant du remboursement de la taxe afférente aux dépenses exposées pour le premier salon, en février de la même année.

Toutefois, cette modification est sans incidence dans le litige qui vous est soumis. En effet, ainsi que nous vous l'avons dit, le litige est concentré sur l'unique question de savoir si les salons litigieux entrent dans le champ du 4° de l'article 259 A du code général des impôts. Or, pas plus avant qu'après l'intervention du décret du 26 mars 1993, le texte de l'article 242-0M de l'annexe II au code ne vise ce 4°.

Si les mots ont un sens, il est difficile de considérer que l'organisation d'un salon nautique entre dans le champ des "prestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, récréatives et les prestations accessoires" visées au 4° de l'article 259 A du code général des impôts, et de suivre l'administration lorsque, pour rejeter la réclamation de la société, elle affirmait que "même s'il s'agit d'un salon strictement commercial destiné à permettre aux exposants de faire connaître leurs produits et de les commercialiser, la manifestation est avant tout une prestation récréative et sportive". Et nous faisons volontiers nôtres les considérations développées par le commissaire du gouvernement Frédérik Bataille devant la cour administrative d'appel de Paris: "Si l'organisation d'activités de plaisance ou de prestations accessoires peut être considérée dans certains cas comme des prestations sportives et sûrement récréatives, organiser un salon pour le compte d'exposants de navires et instruments divers de navigation n'a rien de sportif, ni de récréatif. En outre, le lien avec l'activité sportive et récréative nous paraît trop lâche pour que cela puisse être considéré comme des prestations accessoires".

Vous relèverez qu'au demeurant, la doctrine administrative, lorsqu'elle traite des prestations de services réalisées à l'occasion des foires, salons, expositions et manifestations similaires, les range dans l'article 259 A du code général des impôts, sans préciser à quelles dispositions de cet article ces prestations se rattachent (D. adm. 3 A-2142 n° 56, 20 octobre 1999.). Et lorsqu'il s'agit de fournir des exemples de ce que sont les prestations couvertes par le 4° de l'article 259 A, la doctrine mentionne les spectacles de corrida (n° 32), les courses de chevaux, les prestations de dressage et de domptage des animaux ainsi que les prestations d'entraînement des chevaux de course (D. adm. 3 A-1153 n° 96, 20 octobre 1999), illustrations qui nous semblent plus conformes à la lettre du texte. Elle mentionne encore les prestations de services rendus par un prestataire établi à l'étranger qui organise en France un séjour linguistique pour stagiaires étrangers (D. adm. 3 A-2142 du 20 octobre 1999, n° 34), position qui est conforme à celle qu'a retenue la cour administrative d'appel de Paris dans un arrêt du 31 mai 1994 (n° 93-1181, École française Christian Dagom : RJF 10/94 n° 1060).

L'affaire pourrait donc d'ores et déjà vous sembler entendue. Mais le ministre reprend en cassation l'argumentation qu'il avait déjà développée devant la cour, selon laquelle sa position rejoint celle qu'a énoncée le comité de la TVA de la législation communautaire lors de ses 15^{ème} et 52^{ème} réunions. Nous nous sommes procuré les comptes-rendus de ces réunions, dont le secrétariat est assuré par la direction générale "Fiscalité et union douanière" de la Commission européenne. Ils sont intitulés "Orientations arrêtées par le comité de la TVA".

Il est indiqué qu'au cours de la 15^{ème} réunion, qui s'est tenue les 8 et 9 décembre 1983, la "grande majorité du comité s'est prononcée, dans tous les cas, pour le rattachement fiscal des prestations de services fournies par les foires et expositions dans le pays où ces dernières se sont situées, sur la base de l'article 9, paragraphe 2, c) de la sixième directive".

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Lors de la 52^{ème} réunion, qui s'est tenue les 28 et 29 mai 1997, c'est cette fois à l'unanimité que le comité a émis l'avis que "si un intermédiaire entre l'exposant et le propriétaire ou l'organisateur de l'exposition, dans le cadre d'une foire commerciale ou d'une manifestation similaire, fournit un ensemble de services à un exposant pour un prix global, cet ensemble de services doit être considéré comme un service unique comprenant diverses parties composantes qui ne peuvent ni ne doivent être ventilées en fonction de leur propre lieu de taxation". Le comité a également considéré à l'unanimité que "la fourniture d'un ensemble de services formant un tout devrait être taxée dans l'Etat membre où la foire ou l'exposition a lieu, sur la base de l'article 9, paragraphe 2, point a ou en application de l'article 9, paragraphe 2, point c), premier tiret".

Laissons de côté l'article 9, paragraphe 2, point a) de la sixième directive, qui vise les prestations de services se rattachant à un bien immobilier. Ces dispositions, transposées au 2^o de l'article 259 A du code général des impôts concernent le monde de l'immobilier : opérations préalables à la construction, travaux immobiliers, prestations des agents immobiliers, expertises à la suite d'un sinistre, etc. Elles seront donc d'une faible utilité dans la présente espèce, et nous comprenons mal comment le comité de la TVA a pu songer à y rattacher foires et salons.

Concentrons-nous plutôt sur l'article 9, paragraphe 2, point c), premier tiret de la directive. Ses dispositions visent les "activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, d'enseignement, de divertissement ou similaires, y compris celles des organisateurs de telles activités ainsi que, le cas échéant, des prestations de services accessoires à ces activités". Elles vous rappelleront celles du 4^o de l'article 259 A du code général des impôts, dont, il est vrai, la rédaction est plus obscure.

Le ministre voudrait donc vous convaincre du bien-fondé de la doctrine administrative nationale, en soulignant qu'elle entend, comme le comité de la TVA, rattacher les foires et salons à ces dispositions.

Notons tout d'abord qu'il existe une contradiction de taille entre ces deux doctrines. Si, ainsi que nous venons de le dire, le comité de la TVA est d'avis de traiter d'un bloc, au regard de la territorialité de la taxe, la prestation rendue à un exposant à l'occasion d'un salon, la doctrine française continue de faire de la dentelle. Ainsi la documentation administrative de base 3 A-2142 du 20 octobre 1999, pourtant postérieure de deux ans et demi à la 52^{ème} réunion du comité de la TVA à laquelle participaient des fonctionnaires français, continue-t-elle d'affirmer que "la plupart des prestations de services réalisées à l'occasion des foires, salons et expositions relèvent des dispositions de l'article 259 A du code général des impôts".

Pour le reste, nous ne sommes pas insensibles à la position exprimée par le comité de la TVA, dans ce qu'elle a de pratique : le lieu où se tient une foire ou un salon apparaît en effet comme un critère simple de rattachement territorial pour la TVA. Pour autant, cette position n'a pas valeur d'évangile. Certes, le comité de la TVA, instance composée de représentants de la Commission européenne et des administrations fiscales des Etats membres, et qui examine les questions relatives à l'application des dispositions communautaires en matière de TVA que ses membres jugent bon de lui soumettre, est une structure utile dans l'optique souhaitable d'une harmonisation des pratiques administratives sur

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

le territoire de l'Union. Mais cette instance est purement consultative : la portée de ses "orientations" -pour reprendre l'expression consacrée- est limitée, dès lors que certains Etats membres s'opposent avec constance à ce que leur soit reconnue une valeur normative.

Ainsi, de même que la doctrine administrative nationale ne saurait se substituer à la loi fiscale pour fonder l'impôt, les avis du comité de la TVA ne peuvent donner aux directives communautaires un sens qu'elles n'auraient pas. Or il nous semble bien que c'est à cette critique que s'expose l'avis du comité qui assimile les foires et salons aux "activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, d'enseignement, de divertissement" visées à l'article 9, paragraphe 2, point c), premier tiret de la sixième directive".

Pour autant, nous ne vous suggérons pas de trancher aujourd'hui la question dans ce sens. En effet, il ne nous semble pas opportun que vous preniez, sur ce sujet qui n'est pas anecdotique, une position qui, quelle qu'elle soit, est susceptible de ne pas être partagée par les juges des autres Etats membres. Il nous paraît également difficile d'affirmer que le comité de la TVA a donné, à l'unanimité de ses membres, aux dispositions précitées de la sixième directive un sens qu'elle n'a pas, sans considérer qu'à tout le moins, l'interprétation de ces dispositions pose une difficulté sérieuse. Aussi est-ce pourquoi nous vous invitons, ainsi que l'administration vous le demande à titre subsidiaire, à saisir la Cour de justice des communautés européennes de la question de savoir si entrent dans le champ des dispositions de l'article 9, paragraphe 2, point c), premier tiret de la sixième directive les prestations de services fournies aux exposants à l'occasion des foires, salons et manifestations similaires par un prestataire établi à l'étranger.

Le champ d'application de ces dispositions a été jusqu'à présent peu abordé par la Cour de justice. Nous n'avons trouvé qu'un précédent, par lequel elle a jugé que devait être considérée comme une prestation accessoire au sens de l'article 9, paragraphe 2, point c), premier tiret, de la sixième directive l'activité d'un entrepreneur qui effectue la sonorisation de manifestations artistiques ou récréatives en harmonisant le choix et l'utilisation des appareils employés en fonction des conditions acoustiques existantes et des effets sonores recherchés et qui fournit les appareils et les opérateurs indispensables, dès lors que la prestation de cet entrepreneur constitue une condition nécessaire à la réalisation de la prestation artistique ou récréative principale (CJCE 26 septembre 1996 aff. C 327/94, Jürgen Dudda et Finanzamt Bergisch Gladbach : RJF 12/96 n° 1498, Recueil 1996-I p. 4595).

Pour tester par avance d'autres hypothèses, notamment celle qu'évoque le comité de la TVA quand il se réfère au point a) du paragraphe 2 de l'article 9, ou celles que semblait invoquer l'administration devant la cour administrative d'appel en mentionnant d'autres items de l'article 259 A du code général des impôts, il serait utile d'élargir votre question préjudicielle à l'ensemble des dispositions du paragraphe 2, afin de savoir si les salons sont susceptibles de se rattacher à l'une d'entre elles.

Si vous ne nous partagiez pas notre point de vue sur la nécessité d'une question préjudicielle, vous pourriez écarter vous-même l'unique moyen de cassation du ministre. Vous rejetteriez alors son recours, et pourriez faire droit, à hauteur de 3.000 euros, aux conclusions par lesquelles la société vous demande de condamner l'Etat au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens.

Et par ces motifs, nous concluons à ce qu'il soit sursis à statuer sur le recours du ministre jusqu'à ce que la Cour de justice des Communautés européennes se soit prononcée sur la question préjudicielle que nous avons définie.