

Affaire C-344/22

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

27 mai 2022

Jurisdiction de renvoi :

Bundesfinanzhof (Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

15 décembre 2021

Partie requérante au principal et en Revision :

Gemeinde A

Partie défenderesse au principal et en Revision :

Finanzamt



BUNDESFINANZHOF

ORDONNANCE

Dans le litige opposant

Gemeinde A

Partie requérante au principal et en Revision :

représentée par :

[OMISSIS]

à

Finanzamt

Partie défenderesse au principal et en Revision

ayant pour objet la taxe sur le chiffre d'affaires de 2009 à 2012

la XIème chambre

a jugé, à la suite de l'audience qui s'est tenue le 15 décembre 2021, ce qui suit :

Dispositif

I. La Cour de justice de l'Union européenne est saisie à titre préjudiciel des questions suivantes :

1. Dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, une commune qui, en vertu d'un statut communal, collecte auprès des visiteurs séjournant dans la commune (curistes), pour la mise à disposition d'installations thermales (notamment, un parc thermal, une salle de cure, des sentiers), une « taxe de séjour » (d'un certain montant par jour de séjour) exerce-t-elle, par la mise à disposition des installations thermales aux curistes en contrepartie du paiement de la taxe de séjour, une activité économique au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, alors même que les installations thermales sont, quoiqu'il en soit, librement accessibles à tous (et donc, notamment, également aux résidents non assujettis à la taxe de séjour ou à d'autres personnes non assujetties à cette taxe) ?

2. Si la question 1 appelle une réponse affirmative : dans les circonstances susmentionnées de l'affaire au principal, lors de l'examen du point de savoir si le non-assujettissement de la commune conduirait à des « distorsions de concurrence d'une certaine importance » au sens de l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, le marché géographique pertinent se limite-t-il au territoire de la commune ?

II. [OMISSIS].

Motifs

I.

- 1 Le litige porte sur le point de savoir si la requérante au principal et en Revision (ci-après la « requérante »), une personne morale de droit public, a exercé une activité économique en tant qu'entrepreneur au cours des années allant de 2009 à 2012 (ci-après les « années litigieuses ») et si elle bénéficie, en conséquence, d'un droit à déduction de la TVA payée en amont.
- 2 La requérante, une commune, est une station climatique agréée par l'État. L'établissement thermal de la requérante est géré depuis le 1^{er} janvier 1997 (en dernier lieu, sous la dénomination « B »), en vertu du droit communal, sous forme de « régie » et constitue, au

regard des dispositions applicables en matière d'impôt sur les sociétés, une entreprise de nature commerciale (ci-après l'« exploitation d'un établissement thermal »).

- 3 La requérante collecte une taxe de séjour, conformément à l'article 4 de la Gemeindeordnung für Baden-Württemberg (code des communes du Bade-Wurtemberg, ci-après la « GemO »), [OMISSIS] lu conjointement avec le statut de la requérante [OMISSIS] (droit local de la commune A [OMISSIS]) :

« §. Collecte d'une taxe de séjour

La commune collecte une taxe de séjour pour couvrir ses dépenses engagées pour la réalisation et l'entretien des installations mises à disposition à des fins de cure et de détente et pour les manifestations organisées à cet effet.

§. Personnes assujetties à la taxe de séjour

(1) Sont assujetties à la taxe de séjour toutes les personnes qui séjournent dans la commune sans en être résidents (personnes non résidentes de la commune) et à qui est offerte la possibilité d'utiliser les installations et de participer aux manifestations visées à l'article §.

(2) Sont en outre assujettis à la taxe de séjour les résidents de la commune qui ont le centre de leurs relations personnelles dans une autre commune (taxe de séjour annuelle forfaitaire) ainsi que les personnes non résidentes de la commune qui séjournent dans la commune thermale pour des raisons professionnelles afin de participer à des congrès ou à d'autres manifestations.

(3) La taxe de séjour n'est pas collectée auprès des personnes non résidentes de la commune ni auprès des résidents qui travaillent ou suivent une formation dans la commune. [...]

§. Barème et taux de la taxe de séjour

(1) La taxe de séjour s'élève par personne et par jour de séjour à [...].

(3) Le jour d'arrivée et le jour de départ sont comptés ensemble comme une seule journée de séjour.

(4) Les résidents de la commune qui sont assujettis à la taxe de séjour doivent s'acquitter d'une taxe de séjour annuelle forfaitaire, indépendamment de la durée, de la fréquence ainsi que de la saison de leur séjour. Celle-ci s'élève, par personne, à [...].

§. Obligation de déclaration

(1) Quiconque héberge des personnes à titre onéreux, exploite un camping ou met son logement à la disposition de personnes non résidentes de la commune à titre onéreux en tant que logement de vacances est tenu de déclarer l'arrivée et le départ des personnes séjournant chez lui dans les trois jours suivant leur arrivée et départ respectifs. [...]

(2) En outre, les voyageurs sont tenus de procéder à une déclaration aux fins de la taxe de séjour lorsque cette taxe est incluse dans la contrepartie à acquitter par le participant au voyage à l'opérateur. [...]

§. Collecte et versement de la taxe de séjour

(1) Les personnes assujetties à l'obligation de déclaration conformément à l'article §., paragraphe [...], doivent, pour autant qu'un avis de taxe de séjour ne soit pas établi au titre de l'article §., paragraphe [...], collecter la taxe de séjour auprès des personnes assujetties à cette taxe et la verser à la commune. Ils répondent envers la commune de la collecte intégrale et correcte de la taxe de séjour. [...] ».

- 4 La requérante a financé grâce à ces recettes, au cours des années litigieuses, la construction, l'entretien et la rénovation d'installations thermales (notamment – le parc thermal, la salle de cure, les sentiers). Ces installations sont librement accessibles à tous ; une carte de séjour n'est pas nécessaire pour y entrer.
- 5 Dans le cadre de ses déclarations de TVA pour les années litigieuses, la requérante a considéré que la taxe de séjour constituait la rémunération d'une activité assujettie à la TVA (l'exploitation d'un établissement thermal) et a demandé la déduction de la TVA payée en amont pour toutes les prestations fournies en amont, liées au tourisme.
- 6 La partie défenderesse au principal et en Revision (le Finanzamt – FA –) a procédé à un contrôle fiscal sur place. Le contrôleur [OMISSIS] a [OMISSIS] nettement réduit les montants déclarés de TVA payée en amont. Il a écarté les montants de la TVA payée en amont qui n'étaient pas liés à l'exploitation de l'établissement thermal. En outre, il a pris en compte les montants de la TVA payée en amont qui concernaient la salle de cure uniquement pour autant que celle-ci était mise en bail. Le contrôleur n'a pas autorisé la déduction de la TVA payée en amont au titre des prestations fournies en amont pour les sentiers, parcours et autres installations situées en dehors du parc thermal.
- 7 Le Finanzamt a suivi ces constatations et a émis le 20 mars 2015 des avis modificatifs de TVA conformes à ces dernières. Après une décision de rejet dans le cadre de la procédure de réclamation préalable [OMISSIS], le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg, Allemagne) a rejeté le recours introduit à l'encontre de cette décision par un arrêt du 18 octobre 2018 – 1 K 1458/18, publié dans la revue Zeitschrift für Kommunal Finanzen (recueil relatif aux finances communales) 2019, p. 36. Le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg) a considéré que la requérante n'avait pas agi en tant qu'entrepreneur lors de son activité ayant donné lieu à la collecte d'une taxe – à l'exception de l'activité de mise à disposition à titre onéreux de la salle de cure à des fins de restauration et d'organisation d'événements, relevant (partiellement) du droit privé. Le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg) a estimé que la requérante n'avait fourni à l'égard des curistes, s'agissant de la collecte de la taxe, aucune prestation en tant qu'entrepreneur ; en effet, un non-assujettissement de la requérante ne conduit pas, selon lui, à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. Il a estimé que les prestations ne peuvent pas être fournies dans leur intégralité par des prestataires privés, car ceux-ci ne sont pas en mesure de répondre au même besoin des curistes. Le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de

Bade-Wurtemberg) a jugé que, étant donné que « l'exploitation des installations thermales » en contrepartie d'une taxe de séjour ne constitue pas une activité en tant qu'entrepreneur, les opérations déclarées résultant de la collecte de la taxe de séjour ne sont, en outre, pas susceptibles d'être assujetties à la TVA et que, par conséquent, la déduction de la TVA payée en amont déjà accordée par le Finanzamt devait être refusée. Le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg) a toutefois rappelé l'interdiction de fixer la taxe d'une manière défavorable (reformatio in pejus) à l'égard de la requérante.

- 8 Il a indiqué à titre subsidiaire que, même si la requérante avait exercé une activité en tant qu'entrepreneur par l'« exploitation des installations thermales » en contrepartie d'une taxe de séjour, la déduction (subséquente) demandée de la TVA payée en amont ne serait, quoiqu'il en soit, pas accordée en raison de l'absence de lien entre les coûts de construction, d'entretien et d'exploitation des installations et son activité économique (présumée) (à savoir l'« exploitation d'un établissement thermal »).
- 9 Par son pourvoi en Revision, la requérante invoque une violation du droit matériel et formel. Elle sollicite, outre sa demande initiale, la prise en compte d'autres montants de TVA payée en amont.
- 10 [OMISSIS].

II.

- 11 La chambre de céans sursoit à statuer et présente à la Cour les questions préjudicielles mentionnées dans le dispositif, conformément à l'article 267, troisième alinéa, TFUE.

12 1. Les normes et dispositions pertinentes

13 a) Le droit national

- 14 **L'article 1, paragraphe 1, point 1, du Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG ») énonce ce qui suit :**

(1) Sont assujetties à la TVA les opérations suivantes :

1. les livraisons et autres prestations effectuées à titre onéreux sur le territoire national par un entrepreneur dans le cadre de son entreprise. La taxation n'est pas exclue du fait que l'opération est effectuée sur le fondement d'un acte légal ou administratif ou qu'elle est considérée comme effectuée en vertu d'une disposition légale ;

- 15 **L'article 2, paragraphes 1 et 3, de l'UStG dans sa version en vigueur au cours des années litigieuses**

(1) Est entrepreneur celui qui exerce d'une façon indépendante une activité industrielle, commerciale, artisanale ou professionnelle. L'entreprise comprend l'ensemble de l'activité industrielle, commerciale, artisanale ou professionnelle de l'entrepreneur. L'on entend par activité industrielle, commerciale, artisanale ou professionnelle toute activité permanente exercée en vue de réaliser des bénéfices, même si l'intention lucrative fait

défaut ou qu'un groupement de personnes n'exerce ses activités qu'à l'égard de ses membres.

[...]

(3) Les personnes morales de droit public n'exercent une activité industrielle, commerciale, artisanale ou professionnelle que dans le cadre de leurs établissements à caractère industriel ou commercial [article 1^{er}, paragraphe 1, point 6, et article 4 du Körperschaftsteuergesetz (loi relative à l'impôt sur les sociétés)] et de leurs exploitations agricoles ou sylvicoles. [...]

16 L'article 12, paragraphe 2, point 9, de l'UStG

(2) La taxe est réduite à sept pour cent pour les opérations suivantes :

[...]

9. les opérations directement liées à l'exploitation de piscines ainsi que l'administration de bains thermaux. Il en va de même pour la mise à disposition d'installations thermales, pour autant qu'une taxe de séjour doive être acquittée à titre de rémunération ; [...]

17 L'article 15, paragraphe 1, première phrase, point 1, première phrase, de l'UStG

(1) L'entrepreneur peut déduire les montants suivants de TVA payée en amont :

1. la taxe légalement due au titre des livraisons et autres prestations effectuées par un autre entrepreneur pour les besoins de son entreprise. [...]

18 L'article 13, paragraphe 1, première phrase, du Straßengesetz für Baden-Württemberg (loi sur les routes pour le Bade-Wurtemberg) (Straßengesetz – ci-après le « StrG » –) dans sa version du 11 mai 1992 (GBl. BW 1992, 329)

(1) L'usage des voies publiques est autorisé à toute personne conformément à l'affectation de ces voies ainsi que des règles de la circulation routière dans les limites des usages en la matière (usage public).

19 L'article 4, paragraphe 1, de la GemO

(1) Les communes peuvent réglementer par statut les affaires relevant de l'autonomie communale, pour autant que les lois ne contiennent pas de dispositions à cet égard. [OMISSIS].

20 L'article 10, paragraphes 2 et 3, de la GemO

(2) La commune crée, dans les limites de sa capacité de financement, les équipements publics nécessaires au bien-être économique, social et culturel de ses résidents. Les résidents ont le droit, dans le cadre des dispositions applicables, d'utiliser les installations publiques de la commune selon les mêmes principes. Ils sont tenus de supporter les charges communales.

(3) Les personnes qui possèdent un bien immobilier ou qui exercent une activité commerciale dans la commune et qui n'y résident pas sont autorisées de la même manière à utiliser les équipements publics qui existent dans la commune pour les personnes qui y possèdent un bien immobilier ou y exercent une activité commerciale et sont tenues de contribuer aux charges communales pour leur bien immobilier ou leur activité commerciale.

21 L'article 2, paragraphe 1, du Kommunalabgabengesetz [von Baden-Württemberg] [loi sur les taxes communales (de Bade-Wurtemberg), ci-après le « KAG »]

(1) Les taxes communales sont collectées sur la base d'un statut. Le statut doit déterminer notamment le cercle des débiteurs, l'objet, le barème et le taux de la taxe ainsi que les critères déterminant la naissance et l'exigibilité de la dette y afférente.

22 b) Le droit de l'Union

23 L'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA »)

(1) Est considéré comme « assujetti » quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. Est considérée comme « activité économique » toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. [...]

24 Article 168, sous a), de la directive TVA

Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ; [...].

25 2. Sur la première question préjudicielle

a) La chambre de céans estime qu'il n'est pas exclu que, en l'espèce, contrairement à l'avis concordant des deux parties, une activité économique au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA fasse déjà défaut.

26 aa) Le droit à la déduction de la TVA payée en amont suppose que les prestations litigieuses fournies en amont soient en lien avec une prestation à titre onéreux. Dans le cadre d'une interprétation conforme à la directive TVA, l'article 15, paragraphe 1, première phrase, point 1, de l'UStG pose en tant que condition que l'entrepreneur ait l'intention d'utiliser les prestations pour son entreprise (article 2, paragraphe 1, de l'UStG et article 9 de la directive TVA) et, donc, pour ses activités économiques en vue de fournir des prestations à titre onéreux [article 1, paragraphe 1, point 1, de l'UStG et article 2,

paragraphe 1, sous a) et c), de la directive TVA] [jurisprudence constante, voir notamment arrêts du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) – BFH – du 09.02.2012 – V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, points 19 et suivants ; du 15.04.2015 – V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, point 10 ; du 21.10.2015 – XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, point 28 ; du 02.12.2015 – V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, point 14, et du 18.09.2019 – XI R 19/17, BFHE 267, 98, BStBl II 2020, 172, point 15].

- 27 bb) La question de savoir si les conditions d'un échange de prestations sont réunies ne doit, à cet égard, pas être appréciée au regard des critères du droit civil, mais exclusivement selon les critères établis en droit de l'Union par les dispositions en matière de TVA [voir arrêts du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) – BFH – du 17.12.2009 – V R 1/09, BFH/NV 2010, 1869, point 17, et du 16.01.2014 – V R 22/13, BFH/NV 2014, 736, point 22 ; arrêt du Bundesgerichtshof (Cour fédérale de justice) du 18.05.2011 – VIII ZR 260/10, Umsatzsteuer-Rundschau 2011, 813, point 11 ; avec, respectivement, jurisprudence citée – ; arrêt du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) du 22.05.2019 – XI R 20/17, BFH/NV 2019, 1256, point 18]. Cela soulève une question afférente au droit de l'Union – qu'il convient de trancher indépendamment de l'examen au regard du droit national –, quant au point de savoir si le paiement d'une rémunération intervient en contrepartie d'une prestation de services [voir arrêt du 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C- 295/17, EU:C:2018:942, point 68 ; arrêts du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) du 21.12.2016 – XI R 27/14, BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, point 29 ; avec, respectivement, jurisprudence citée ; du 13.02.2019 – XI R 1/17, BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, point 18 ; publié dans BFH/NV 2019, 1256, point 18].
- 28 cc) Selon la jurisprudence de la Cour, pour que l'on soit en présence d'une prestation de services à titre onéreux, il doit exister entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique dans le cadre duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective d'un service individualisable fourni au bénéficiaire [voir, notamment, arrêts du 18 juillet 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, point 19 ; du 23 décembre 2015, Air France-KLM et Hop !Brit-Air, C-250/14 et C-289/14, EU:C:2015:841, point 22 ; du 22 juin 2016, Český rozhlas, C- 11/15, EU:C:2016:470, point 21 ; du 18 janvier 2017, SAWP, C- 37/16, EU:C:2017:22, point 25 ; du 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C- 295/17, EU:C:2018:942, point 39 ; arrêts du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) publiés dans BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, point 16, et dans BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, point 16 ; ainsi que dans BFH/NV 2019, 1256, point 15]. Le destinataire de la prestation doit être identifiable. Il doit obtenir un avantage entraînant une consommation au sens du droit en matière de TVA [voir notamment arrêts du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) du 07.07.2005 – V R 34/03, BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66, sous II.1., point 14 et autres références relatives la jurisprudence de la Cour ; publiés dans BFH/NV 2014, 736, point 20, et dans BFH/NV 2019, 1256, point 16].
- 29 dd) Selon la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), l'élément décisif pour déterminer si l'on est en présence d'un avantage susceptible de faire l'objet d'une consommation réside dans le fait que le bénéficiaire individuel de la prestation tire un avantage concret de celle-ci [voir arrêts du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des

finances) du 18.12.2008 – V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, sous II.3.b, point 38, et du 28.05.2013 – XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, point 49]. En cas de financement d'une prestation par des cotisations (obligatoires), l'on n'est pas en présence d'une prestation à titre onéreux lorsque les avantages découlant d'une prestation de service résultent (uniquement) indirectement des avantages dont bénéficie, de manière générale, l'ensemble du secteur économique ou les activités similaires [voir arrêt du 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120 ; arrêt du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) du 23.09.2020 – XI R 35/18, BFHE 271, 243, points 53 et suivants ainsi que jurisprudence citée].

- 30 ee) Sur la base des éléments qui précèdent, il convient éventuellement de conclure à l'absence de prestation à titre onéreux en l'espèce. En effet, les installations thermales de la requérante sont mises gratuitement à la disposition du public et une carte de cure n'est pas nécessaire pour y accéder. Les installations thermales peuvent donc être utilisées gratuitement également par des personnes qui ne sont pas assujetties à la taxe de séjour (par exemple, par les résidents de la commune ou par les visiteurs d'un jour qui sont hébergés dans des communes voisines). De ce point de vue, le bénéficiaire de la prestation n'est pas identifiable ; en effet, selon les constatations factuelles du Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg), la personne assujettie à la taxe de séjour n'a reçu, par rapport au public, aucun avantage concret susceptible de faire l'objet d'une consommation et allant au-delà de l'avantage dont bénéficie le public qui peut également utiliser les installations thermales de la requérante. Le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg) n'a pas constaté que le paiement de la taxe de séjour donnait droit à de quelconques prestations auxquelles le public n'avait pas accès. Dans ce contexte, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a également déjà jugé que, par son affectation à l'usage général, l'installation thermique (dans l'affaire concernée, un chemin de promenade et de randonnée) ne peut plus faire partie des installations pour l'utilisation desquelles des contributions de séjour peuvent être collectées à titre de redevance d'utilisation [voir arrêt du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) du 26.04.1990 – V R 166/84, BFHE 161, 182, BStBl II 1990, 799 ; en ce sens, également, Finanzgericht München (tribunal des finances de Munich), jugement du 24.07.2013 – 3 K 3274/10, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2014, 1065, 1067].
- 31 b) Ce point de vue n'est toutefois pas exempt de doutes au regard du droit de l'Union, au sens de l'article 267, troisième alinéa, TFUE.
- 32 La requérante souligne à juste titre que, si l'on considère isolément le rapport juridique entre elle et les curistes, ces derniers paient, en vertu du statut, pour la mise à disposition des installations thermales (notamment, du parc thermal, de la salle de cure, des sentiers), la taxe de séjour à un certain montant par jour de séjour, de sorte que, si l'on considère isolément ce rapport juridique, les paiements se présentent en tant que contrepartie de la possibilité d'utiliser les installations thermales. Nonobstant la jurisprudence citée sous II.2.a, la chambre de céans ne considère pas comme étant exempt de doutes au regard du droit de l'Union la question de l'incidence éventuelle du fait que, parallèlement, des résidents non assujettis à la taxe de séjour ou d'autres personnes non assujetties à cette taxe ont, eux également, librement accès aux installations thermales. Ainsi, dans l'affaire Gemeente Borsele (voir arrêt du 12 mai 2016, Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C- 520/14, EU:C:2016:334, point 27), la Cour a examiné un échange de

prestations dans le domaine du transport scolaire, alors même que seul un tiers des parents avait payé une contribution aux frais de transport. La chambre de céans a par conséquent des doutes sur le point de savoir si, dans le cadre d'une appréciation globale, il convient de considérer – en examinant isolément le statut relatif à la taxe de séjour – qu'il n'y a pas d'échange de prestations entre la requérante et chaque curiste, étant donné que tout le monde, à savoir également les personnes non assujetties à la taxe de séjour, peut utiliser les installations de la même manière, gratuitement et sans restriction, et que les curistes ne bénéficient donc par rapport au public d'aucun avantage susceptible de faire l'objet d'une consommation.

- 33 Ces doutes conduisent, par conséquent, la chambre de céans à poser la première question préjudicielle.
- 34 c) La chambre de céans fait observer, s'agissant de la première question préjudicielle, que le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg), qui, tout comme les parties, a conclu à l'existence d'une activité économique, n'a, en toute logique de son point de vue, pas établi à hauteur de quel pourcentage la taxe de séjour collectée par la requérante couvrirait les coûts de mise à disposition des installations thermales. Il n'est pas exclu que l'on soit en présence d'une activité durablement déficitaire, étant donné que la taxe de séjour ne couvre pas les frais d'exploitation des installations thermales (voir sur l'importance de l'absence de couverture des frais d'exploitation comme critère d'absence d'activité économique, arrêts du 29 octobre 2009, Commission/Finlande, C- 246/08, EU:C:2009:671, point 50 ; du 12 mai 2016, Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C- 520/14, EU:C:2016:334, point 33 ; du 22 février 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C- 182/17, EU:C:2018:91, point 38, et du 15 avril 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C- 846/19, EU:C:2021:277, point 49). Si, contrairement à la position de la chambre de céans, la réponse à la question 1 devait dépendre du point de savoir si la taxe de séjour couvre les frais d'exploitation, la chambre de céans demande qu'une mention à cet égard figure dans le cadre de la réponse.

35 3. Sur la seconde question préjudicielle

En cas de réponse affirmative à la première question, l'on pourrait considérer que la requérante, en tant que personne morale de droit public, n'agit pas en tant qu'entrepreneur lors de la mise à disposition des installations thermales parce que son non-assujettissement ne conduit pas à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. Cela n'est cependant pas non plus exempt de doutes au regard du droit de l'Union.

- 36 a) La base juridique est l'article 2, paragraphe 3, de l'UStG a.F. – l'UStG ancienne version – (article 27, paragraphes 22 et 22a de l'UStG) ; au cours des années litigieuses, l'article 2b, paragraphe 1, de l'UStG (qui correspond largement à l'article 13 de la directive TVA) n'était pas encore applicable (article 27, paragraphe 22, deuxième phrase, de l'UStG).
- 37 b) Toutefois, même dans le cadre d'une interprétation conforme au droit de l'Union de l'article 2, paragraphe 3, de l'UStG a.F. – nonobstant son libellé sensiblement différent de celui de l'article 13 de la directive TVA – une personne morale de droit public n'était un entrepreneur que si elle exerçait une activité économique et donc durable en vue de

fournir des prestations à titre onéreux (activité économique). Si elle agissait à cet égard sur la base d'un contrat de droit privé, il n'était pas nécessaire de remplir d'autres conditions. En revanche, si son activité était exercée sur un fondement de droit public, elle n'était un entrepreneur que si son non-assujettissement aurait conduit à des distorsions de concurrence d'une certaine importance [voir notamment arrêts du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) du 15.04.2010 – V R 10/09, BFHE 229, 416, BStBl II 2017, 863, points 14 à 48 et autres références relatives à la jurisprudence de la Cour ; du 03.03.2011 – V R 23/10, BFHE 233, 274, BStBl II 2012, 74, point 21 ; du 01.12.2011 – V R 1/11, BFHE 236, 235, BStBl II 2017, 834, point 15 ; du 14.03.2012 – XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667, point 28 ; du 13.02.2014 – V R 5/13, BFHE 245, 92, BStBl II 2017, 846, point 15, et du 03.08.2017 – V R 62/16, BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, point 23].

- 38 c) Dans ce contexte, il ne fait aucun doute, au regard du droit de l'Union, que la requérante a exercé, conformément à l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA, une activité qui lui incombe dans le cadre de l'exercice de la puissance publique [voir, à cet égard, arrêt du 29 octobre 2015, Sudaçor, C- 174/14, EU:C:2015:733, points 70 et suivants, et du 25 février 2021, Gmina Wrocław (Conversion du droit d'usufruit), C- 604/19, EU:C:2021:132, points 76 et suivants]. En mettant à disposition les installations thermales, elle a agi dans le cadre de dispositions spéciales de droit public (article 13, paragraphe 1, du StrG et article 10, paragraphes 2 et 3, de la GemO) et a exercé à cette occasion son pouvoir de puissance publique de collecter des taxes communales (article 4 de la GemO, lu conjointement avec l'article 2, l'article 8, paragraphe 2, et l'article 43 du KAG).
- 39 d) Le fait que la requérante collecte des taxes en lien avec son activité, ainsi que cela a été mentionné sous c), ne s'oppose pas à ce qu'elle agisse en tant qu'entrepreneur (article 13, paragraphe 1, premier alinéa, dernier membre de phrase, de la directive TVA). Le caractère taxable des opérations, si la Cour l'admet dans sa réponse à la question 1, n'est pas non plus exclu en raison du fait que les opérations sont effectuées sur le fondement d'un acte légal ou administratif (article 1, paragraphe 1, point 1, deuxième phrase, de l'UStG).
- 40 e) Dans le cadre de la procédure en Revision, l'on peut considérer, au regard des critères en vigueur au titre de cette procédure, que l'appréciation factuelle du Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg), selon laquelle le non-assujettissement de la requérante ne conduirait pas à des distorsions de concurrence d'une certaine importance, n'est pas susceptible d'être contestée sur le fondement du droit applicable en matière de procédure en Revision. Cela peut être étayé, en substance, par les arrêts du 16 septembre 2008, Isle of Wight Council e.a. (C- 288/07, EU:C:2008:505), du 29 octobre 2015, Sudaçor (C- 174/14, EU:C:2015:733, point 74) et du 19 janvier 2017, National Roads Authority (C- 344/15, EU:C:2017:28, point 44) ainsi que par l'arrêt du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), publié dans BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, point 24, et par les constatations factuelles du Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg). Le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg) a indiqué que les prestations de la requérante ne pouvaient pas être fournies dans leur intégralité par des prestataires privés dans la localité de la requérante, car les prestataires privés n'étaient pas en mesure, selon lui, de satisfaire le même besoin des curistes. Même si des prestataires

privés pouvaient proposer (au moins partiellement) des installations comparables – à celles de la requérante – à des fins de cure et de repos, ils ne pourraient pas collecter de taxe de séjour à ce titre, car de telles taxes ne peuvent être décidées et collectées que par des détenteurs de la puissance publique. Le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg) a donc examiné la concurrence dans la localité de la requérante, sans tenir compte de la situation dans les communes voisines, dans le Land de Bade-Wurtemberg ou sur le territoire fédéral, et a conclu qu'il n'existait aucune concurrence potentielle dans la localité de la requérante. Le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg) n'a toutefois pas déterminé s'il pouvait exister des distorsions de concurrence par rapport, notamment, aux communes voisines.

- 41 Dans le cadre de la procédure orale, la requérante a cependant fait valoir qu'il existe une concurrence avec les communes voisines X et Y (les deux communes sont situées à une distance d'environ 10 km de la requérante). La requérante a indiqué que ces deux communes sont également des stations thermales, dans lesquelles les prestations de cure sont néanmoins fournies par une société à responsabilité limitée de droit privé (GmbH) sur une base de droit privé. La requérante estime que la prémisse juridique sur laquelle se fonde le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg), consistant à considérer que le marché pertinent se limite au territoire communal de la requérante, est donc erronée.
- 42 f) Sur la base de ces objections, la chambre de céans a des doutes sur le point de savoir si, dans le cadre de son appréciation factuelle, le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg) s'est fondé sur des principes juridiques corrects du droit de l'Union.
- 43 (1) Selon la chambre de céans, le litige présente, dans une certaine mesure, des similitudes avec celui à l'origine de l'arrêt du 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council e.a.* (C- 288/07, EU:C:2008:505).
- 44 L'Isle of Wight Council, gère une île et percevait des droits de stationnement sur cette île, pour lesquels, selon l'Isle of Wight Council, aucune TVA ne devait être collectée. Dans le cadre d'un examen au cas par cas portant sur chaque autorité, la juridiction britannique de première instance a fait droit à la demande en concluant, pour chaque autorité et donc notamment également pour l'Isle of Wight Council, à l'absence de distorsions de concurrence d'une certaine importance.
- 45 En revanche, la grande chambre de la Cour a jugé qu'il fallait se fonder sur l'activité en cause, en tant que telle, sans se référer à un marché local en particulier. Elle a considéré que l'assujettissement des organismes de droit public à la TVA résulte de l'exercice d'une activité donnée en tant que telle, indépendamment de la question de savoir si lesdits organismes font face ou non à une concurrence au niveau du marché local sur lequel ils accomplissent cette activité (arrêt du 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council e.a.*, C- 288/07, EU:C:2008:505 Council e.a., point 40). La Cour a souligné que cette conclusion est d'ailleurs corroborée par les principes de neutralité fiscale et de sécurité juridique (arrêt du 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council e.a.*, C- 288/07, EU:C:2008:505 Council e.a., point 41). Selon la Cour, la thèse défendue par les autorités locales concernées revient à n'assujettir à la TVA que certaines autorités locales à

l'exception des autres, en fonction des distorsions de concurrence qui se seraient ou non produites sur chacun des marchés locaux sur lesquels ces autorités locales opèrent, bien que la prestation de services en cause soit essentiellement la même. La Cour a conclu que cette thèse implique donc l'instauration d'un traitement différencié au sein même des organismes de droit public (arrêt du 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council e.a.*, C- 288/07, EU:C:2008:505 Council e.a., point 45). La Cour a ajouté que si ces distorsions sont analysées, en revanche, par référence à l'activité en tant que telle, indépendamment des conditions de concurrence qui prévalent sur un marché local donné, le respect du principe de neutralité fiscale est assuré, étant donné que tous les organismes de droit public sont soit assujettis, soit non assujettis à la TVA (arrêt du 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council e.a.*, C- 288/07, EU:C:2008:505, point 46). Selon la Cour, la thèse selon laquelle les distorsions de concurrence doivent être appréciées au regard de chacun des marchés locaux présuppose, par ailleurs, une réévaluation systématique, sur la base d'analyses économiques souvent complexes, des conditions de concurrence sur une multitude de marchés locaux, dont la détermination peut s'avérer particulièrement difficile dans la mesure où la délimitation de ceux-ci ne coïncide pas nécessairement avec la compétence territoriale des autorités locales et que, en outre, plusieurs marchés locaux peuvent exister sur le territoire d'une même autorité locale (arrêt du 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council e.a.*, C- 288/07, EU:C:2008:505, point 49). La Cour a estimé que cela est susceptible de provoquer de nombreux contentieux (arrêt du 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council e.a.*, C- 288/07, EU:C:2008:505, point 50). Selon elle, ni les autorités locales ni les opérateurs privés ne seront en mesure de prévoir avec la certitude requise pour conduire leurs affaires si, sur un marché local donné, la fourniture de prestations par les autorités locales sera ou non assujettie à la TVA. La Cour a considéré que cette situation risquerait de compromettre les principes de neutralité fiscale et de sécurité juridique (arrêt du 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council e.a.*, C- 288/07, EU:C:2008:505, points 51 et 52).

- 46 Dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, dans le cadre de laquelle une commune, en tant que personne morale de droit public, a fourni sur une base de droit public une prestation qui est éventuellement fournie sur une base de droit privé dans des communes voisines par une société à responsabilité limitée, en tant que personne morale de droit privé, appartenant à la commune concernée, bien qu'une taxe de séjour soit néanmoins collectée à des fins de financement, ces considérations de la Cour plaident en ce sens que le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg) pourrait avoir limité à tort l'examen des distorsions de concurrence d'une certaine importance au territoire de la commune.
- 47 (2) Par ailleurs, dans les arrêts du 13 décembre 2007, *Götz* (C- 408/06, EU:C:2007:789) et du 19 janvier 2017, *National Roads Authority* (C- 344/15, EU:C:2017:28), sur lesquels le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg) s'est fondé, la Cour a notamment conclu à l'absence de distorsions de concurrence d'une certaine importance dans certains cas de figure de « monopole » pour une certaine partie de l'État membre concerné, ce qui soulève des doutes au regard du droit de l'Union, au sens de l'article 267, troisième alinéa, TFUE. Ces doutes conduisent par conséquent la chambre de céans à poser la seconde question préjudicielle.

48 4. Pertinence aux fins de la solution du litige

Les deux questions préjudicielles posées sont nécessaires aux fins de la solution du litige.

- 49 a) Si la question appelle une réponse négative, le recours doit être rejeté. Il en va de même dans le cas où, selon la réponse à la question 2, le marché géographique pertinent se limite au territoire communal, comme l'a présumé le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg) en se référant à l'arrêt du 19 janvier 2017, National Roads Authority (C- 344/15, EU:C:2017:28) ainsi qu'à l'arrêt du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), publié dans BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109.
- 50 b) En revanche, si la question 1 appelle une réponse affirmative et la question 2 une réponse négative, la chambre de céans devrait renvoyer le litige au Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg) afin que celui-ci procède à l'examen de la concurrence pour l'activité en cause en tant que telle (sans limitation au territoire communal de la requérante). En ce qui concerne la motivation subsidiaire du Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg) selon laquelle la requérante n'aurait pas droit à la déduction invoquée de la TVA payée en amont en raison de l'absence de lien entre les coûts de construction, d'entretien et d'exploitation des installations et l'activité économique (présumée) (l'exploitation d'un établissement thermal), la chambre de céans devrait enjoindre le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg) de procéder à nouveau à cet examen en tenant compte des principes juridiques découlant des arrêts du 22 octobre 2015, Sveda (C- 126/14, EU:C:2015:712), du 14 septembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C- 132/16, EU:C:2017:683) et du 16 septembre 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C- 528/19, EU:C:2020:712).

51 **5. D. Fondement juridique de la saisine de la Cour, décisions accessoires**

Le fondement juridique de la saisine de la Cour est l'article 267, troisième alinéa, TFUE. [OMISSIS].