

Version anonymisée

Traduction

C-406/20 - 1

Affaire C-406/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt:

28 août 2020

Juridiction de renvoi:

Finanzgericht Köln (Allemagne)

Date de la décision de renvoi:

25 août 2020

Partie demanderesse:

Phantasialand

Partie défenderesse:

Finanzamt Brühl

FINANZGERICHT KÖLN
(tribunal des finances de Cologne, Allemagne)

Ordonnance

Dans le litige opposant

Phantasialand, [omissis] Brühl,

- requérante -

[omissis]

au Finanzamt Brühl (centre des impôts de Brühl, Allemagne), [omissis]

- défendeur -

portant sur la taxe sur le chiffre d'affaires pour l'année 2014 [Or. 2]

la 8^{ème} chambre [omissis]

a décidé, en son audience du 25 août 2020 [omissis] :

I. La Cour de justice de l'Union européenne est saisie, conformément à l'article 267, alinéa 2, TFUE, des questions préjudicielles suivantes :

1) La mention tant des « foires » que des « parcs d'attraction », faite dans la catégorie 7 de l'annexe III de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée considéré en combinaison avec l'article 98, paragraphe 2, de cette directive, peut-elle être invoquée comme faisant la distinction entre ces deux termes en vue de taxer un parc de loisirs au taux normal, alors même que la notion de « parc d'attraction » couvre aussi bien des entreprises foraines sédentaires que des entreprises foraines itinérantes ?

2) La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, en vertu de laquelle il peut résulter du contexte dans lequel des prestations distinctes sont effectuées que ces dernières ne sont pas semblables, est-elle applicable aux prestations effectuées par des forains itinérants ainsi qu'aux prestations effectuées par des forains sédentaires et prenant la forme de parcs de loisirs ?

3) En cas de réponse négative à la deuxième question :

Le « point de vue du consommateur moyen » – qui constitue, selon la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, un élément essentiel du principe de neutralité de la TVA – constitue-t-il une « perspective mentale » impossible à appréhender en recueillant des preuves au moyen d'une expertise judiciaire ?

II. [omissis – sursis à statuer] [Or. 3]

Faits

I.

1 La requérante a été inaugurée le 30 avril 1967 en tant que « Märchenwald » (le « bois des contes de fées »), pour devenir l'un des plus célèbres parcs de loisirs en Europe.

Moyennant le paiement d'un ticket d'entrée, les visiteurs achetaient au cours de l'année 2014 en cause – tout comme dans les années qui l'ont précédée et qui l'ont suivie – le droit d'utiliser les installations du parc de loisirs.

2 Dans une demande du 9 novembre 2015 tendant à la modification de l'avis d'imposition sur le chiffre d'affaires pour 2014 [omissis – détails sans importance relatifs à l'avis d'imposition], la requérante a affirmé que les droits d'admission

devraient être taxés au taux de TVA réduit, conformément à l'article 12, paragraphe 2, point 7, sous d), de la loi [allemande] relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz ; ci-après : l'« UStG »).

Le défendeur a rejeté cette demande par décision du 6 janvier 2016. La requérante a introduit contre cette décision une réclamation, laquelle a été rejetée comme non fondée par le défendeur au moyen de sa décision sur réclamation du 4 avril 2017.

3 Dans son recours, la requérante fait valoir ce qui suit :

Le taux de TVA réduit visé à l'article 12, paragraphe 2, point 7, sous d), de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (UStG) est [selon la requérante] également applicable aux parcs de loisirs. Le fait que l'administration fiscale et la jurisprudence appliquent un taux d'impôt réduit au chiffre d'affaires réalisé par des forains itinérants lors de foires saisonnières et limitées dans le temps, mais non au chiffre d'affaires de forains sédentaires réalisé dans le cadre de parcs de loisirs, est contraire au principe de neutralité fiscale.

Il y a [selon la requérante] violation du principe de neutralité fiscale lorsque des produits et services semblables, qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres, sont traités de manière différente aux fins de la TVA.

L'existence d'une violation doit [selon la requérante] s'apprécier du point de vue du consommateur moyen.

En l'espèce, en vue d'aider le juge à statuer, il convient [selon la requérante] de faire déterminer le point de vue du consommateur moyen par le biais d'une expertise judiciaire. **[Or. 4]**

4 La situation de concurrence résulte [selon la requérante] du fait qu'une entreprise foraine sédentaire ayant la forme d'un parc de loisirs satisfait les mêmes besoins des consommateurs que ceux satisfaits dans des foires par des forains itinérants et que les consommateurs forment un groupe cible unique.

Face à un besoin d'une organisation optimale des loisirs et à la recherche de sensations fortes dans des mondes artificiels, les foires et les parcs de loisirs répondent [selon la requérante] par une même offre de prestations (attractions de toute sorte, montagnes russes, top-spins, bûches, tours de chute, grandes roues, carrousels, etc., numéros d'artistes, ainsi que prestations de restauration rapide et de restauration).

De plus, [selon la requérante,] diverses foires organisées par des forains itinérants sont en concurrence géographique avec le parc de loisirs de la requérante et c'est pendant les mêmes périodes que ces foires et la requérante réalisent leur plus gros chiffre d'affaires.

5 Il n'est pas possible [selon la requérante] d'opposer à ce grief d'une distorsion de la concurrence au détriment des forains sédentaires exploitant des parcs de

loisirs – résultant du fait que seules les prestations des forains itinérants sont taxées au taux réduit – que les prestations des forains itinérants s’inscriraient dans un contexte différent.

- 6 [Selon la requérante,] c’est lorsque l’activité de l’un des concurrents est soumise à des obligations juridiques particulières que la Cour de justice utilise le contexte dans lequel sont effectuées les prestations comme critère pour apprécier si la taxation différenciée des concurrents viole le principe de neutralité fiscale.

Or, [selon la requérante,] ni les forains itinérants, ni les forains sédentaires ne sont soumis à de telles obligations juridiques ; le législateur ne prescrit pour aucune des deux catégories de forains s’ils ne doivent exercer leur activité que temporairement et pour des durées limitées ou s’ils peuvent être actifs toute l’année. Tout comme les entreprises foraines itinérantes actives dans les foires, les entreprises foraines sédentaires ayant la forme de parcs de loisirs sont libres de choisir si elles demanderont un ticket global pour l’utilisation de toutes les attractions ou bien un prix distinct pour chaque prestation proposée.

[Selon la requérante,] l’énumération des manifestations et établissements culturels faite à l’article 98, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, considéré en combinaison avec la catégorie 7 de l’annexe III de cette directive, comprenant entre autres les foires [Or. 5] et parcs d’attraction, n’est pas exhaustive et ne démontre pas que des foires saisonnières et limitées dans le temps s’inscrivent dans un contexte différent de celui d’un parc d’attraction sédentaire.

La requérante conclut à ce que le défendeur soit condamné [omissis – formalité] à calculer l’impôt sur le chiffre d’affaires pour 2014 en appliquant à son chiffre d’affaires, issu des droits d’admission à son parc de loisirs, le taux d’imposition réduit, conformément à l’article 12, paragraphe 2, point 7, sous d), de la loi relative à la taxe sur le chiffre d’affaires (UStG).

Le défendeur demande le rejet du recours.

- 7 Au soutien de sa demande, il invoque l’arrêt du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) du 2 août 2018 [omissis – référence bibliographique] par lequel ladite juridiction avait rejeté comme non fondé le pourvoi en « Revision » formé par un parc de loisirs du Bade-Wurtemberg contre un jugement du Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances du Land de Bade-Wurtemberg, Allemagne) [omissis – date et référence]. Dans ce jugement, le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances du Bade-Wurtemberg) s’était opposé à ce que le chiffre d’affaires issu des droits d’admission au parc de loisirs soit imposé au taux réduit conformément à l’article 12, paragraphe 2, point 7, sous d), de la loi relative à la taxe sur le chiffre d’affaires (UStG).

[omissis – détails de la procédure nationale]

Motifs**II.**

8 La chambre de céans saisit la Cour de justice de l'union européenne des questions préjudicielles énoncées dans le dispositif et sursoit à statuer dans la présente procédure jusqu'à ce que la Cour de justice se soit prononcée.

9 La saisine de la Cour est nécessaire en vertu de l'article 267 TFUE, **[Or. 6]**

1. parce que l'interprétation des notions de « foires » et de « parcs d'attraction », employés à l'article 98 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée considéré en combinaison avec la catégorie 7 de l'annexe III de cette directive, suscite des doutes ayant une incidence sur l'issue du litige ;

2. parce qu'un doute ayant une incidence sur l'issue du litige subsiste quant au point de savoir si la jurisprudence de la Cour de justice, en vertu de laquelle il convient de prendre en compte le contexte dans lequel deux prestations distinctes sont effectuées pour apprécier s'il y a violation du principe de neutralité, est applicable en l'espèce ;

3. parce qu'un doute ayant une incidence sur l'issue du litige subsiste quant au point de savoir comment la juridiction nationale devra déterminer le « point de vue du consommateur moyen » qui, selon la jurisprudence de la Cour de justice, est déterminant pour constater une violation du principe de neutralité.

1. Les questions préjudicielles reposent sur le cadre juridique suivant, pertinent pour l'exercice 2014

a) Droit national

10 **aa)** Article 12, paragraphe 2, point 7, sous d), de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires de 2005 (UStG 2005) [omissis – référence bibliographique]

« Le taux d'imposition est réduit à 7 % pour les opérations suivantes : [...]

7. [...]

d) les spectacles de cirque, les prestations de l'activité de forain, ainsi que le chiffre d'affaire directement lié à l'exploitation de jardins zoologiques ; [...]

11 **bb)** Article 30 du règlement d'application de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, ci-après l'« UStDV »), relatif à l'article 12, paragraphe 2, point 7, sous d), de ladite loi

« Sont considérées comme des prestations de l'activité de forain, les ventes foraines, prestations musicales, spectacles et autres divertissements dans le cadre de foires, de fêtes populaires, de fêtes de tir ou de manifestations similaires. »

b) Droit de l'Union [Or. 7]

- 12 **aa)** Article 98 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée

Paragraphe 1 :

« Les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits. »

Paragraphe 2 :

« Les taux réduits s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III. »

- 13 **bb)** Annexe III – liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet des taux réduits visés à l'article 98, catégorie 7 :

VERSION EN LANGUE ALLEMANDE :

« Eintrittsberechtigung für Veranstaltungen, Theater, Zirkus, Jahrmärkte, Vergnügungsparks, Konzerte, Museen, Tierparks, Kinos und Ausstellungen sowie ähnliche kulturelle Ereignisse und Einrichtungen ; ».

VERSION EN LANGUE ANGLAISE :

« admission to shows, theatres, circuses, fairs, amusement parks, concerts, museums, zoos, cinemas, exhibitions and similar cultural events and facilities ; ».

VERSION EN LANGUE FRANÇAISE :

« le droit d'admission aux spectacles, théâtres, cirques, foires, parcs d'attraction, concerts, musées, zoos, cinémas, expositions et manifestations et établissements culturels similaires ; ».

- 14 **cc)** Article 32 du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, relatif à l'article 53 de ladite directive

VERSION EN LANGUE ALLEMANDE

« (1) Zu den Dienstleistungen betreffend die Eintrittsberechtigungen zu Veranstaltungen auf dem Gebiet [...] der Unterhaltung [oder] ähnlichen Veranstaltungen im Sinne des Artikels 53 [...] gehören Dienstleistungen, deren

wesentliche Merkmale darin bestehen, gegen eine Eintrittskarte [...] das Recht auf Eintritt [...] zu gewähren.

(2) Abs. 1 gilt insbesondere für : **[Or. 8]**

a) das Recht auf Eintritt zu [...] Zirkusvorstellungen, Freizeitparks, Konzerten [...] sowie anderen ähnlichen kulturellen Veranstaltungen ; [...] ».

VERSION EN LANGUE ANGLAISE

« 2. Paragraph 1 shall apply in particular to :

(a) the right of admission to [...] circus performances, fairs, amusement parks, concerts [...] and other similar cultural events ; ».

VERSION EN LANGUE FRANÇAISE

« [1. Les services ayant pour objet l'accès à des manifestations [...] de divertissement ou similaires visés à l'article 53 de la directive 2006/112/CE comprennent les prestations de services dont les caractéristiques essentielles consistent à octroyer un droit d'accès à une manifestation en échange d'un billet [...]. [Ndt : ce paragraphe 1 n'est reproduit qu'en langue allemande dans l'original]

2. Le paragraphe 1 s'applique notamment :

a) au droit d'accès à des [...] spectacles de cirques, foires, parcs d'attraction, concerts [...] ainsi qu'à d'autres manifestations culturelles similaires ; [...] ».

2. Sur la situation juridique

- 15 Le tribunal de renvoi est entre autres appelé à vérifier si, aux fins de l'application du principe de neutralité fiscale, il existe du point de vue du consommateur moyen une similitude entre, d'une part, les prestations foraines qui sont effectuées dans des foires et autres manifestations temporaires similaires – lesquelles sont imposées au taux réduit en vertu du droit national – et, d'autre part, les prestations foraines prenant la forme de parcs d'attraction ou parcs de loisirs sédentaires – lesquelles sont imposés au taux normal en vertu de la jurisprudence d'une juridiction suprême nationale.
- 16 Dans son arrêt du 2 août 2018 [omissis – référence bibliographique], le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a dit pour droit que le traitement différent réservé, du point de vue de la TVA, aux prestations de forains itinérants par rapport aux prestations d'un parc d'attraction comparable à celui exploité par la requérante ne viole pas le principe de neutralité fiscale.

À cet égard, en se référant à sa jurisprudence de longue date [omissis – références bibliographiques], le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a considéré ce qui suit :

- 17 L'article 12, paragraphe 2, point 7, sous d), de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (UStG) ne vise [selon le Bundesfinanzhof] que les forains itinérants et non des entreprises foraines sédentaires. La raison en est qu'une entreprise sédentaire et dont l'activité n'est pas limitée dans le temps [**Or. 9**] ne peut pas être considéré comme une manifestation similaire à une fête populaire ; le critère déterminant est que soit favorisé « le divertissement populaire général lors des fêtes populaires » [omissis – référence bibliographique]. Le fait de restreindre le régime fiscal favorable aux forains itinérants et d'en exclure les entreprises foraines sédentaires ne pose [selon le Bundesfinanzhof] aucune difficulté au regard du droit de l'Union. Dans les limites de la catégorie 7 de l'annexe H à la directive 77/388/CEE, le législateur national est libre de prescrire l'application d'un taux d'imposition réduit. Si le législateur national décide de faire usage de la marge de manœuvre législative que lui laissent les catégories de l'annexe H, il n'est nullement obligé d'appliquer la totalité du contenu de chaque catégorie de cette annexe. En conséquence, [selon le Bundesfinanzhof,] lorsque le législateur national fait usage de la latitude laissée par la catégorie 7 de l'annexe H, il est entre autres libre de prescrire la réduction du taux d'imposition pour les foires et autres institutions similaires, tout en en excluant les parcs d'attractions qui sont également mentionnés dans ladite catégorie.

Ce faisant, le législateur national n'a [selon le Bundesfinanzhof] pas l'obligation d'aligner son choix de transposition sur le droit positif en vigueur dans les autres États membres.

Il n'y a [selon le Bundesfinanzhof] aucune violation du principe de neutralité fiscale. Ce principe interdit que des produits ou services semblables et donc concurrents soient traités différemment aux fins de la TVA. Dans ce cadre, il convient de s'appuyer en premier lieu sur le point de vue du consommateur moyen, tout en évitant des distinctions artificielles fondées sur des différences insignifiantes, si bien que deux prestations de services doivent être considérées comme semblables lorsqu'elles présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins auprès du consommateur, en fonction d'un critère de comparabilité dans l'utilisation, et lorsque les différences existantes n'influent pas de manière considérable sur la décision du consommateur moyen de recourir à l'une ou à l'autre desdites prestations. Pour apprécier le caractère comparable des prestations, il convient de tenir compte aussi du contexte dans lequel ces prestations sont fournies. Si, lorsqu'ils exerçaient leurs prérogatives, les États membres pouvaient également tenir compte du contexte dans lequel les prestations sont fournies, il ne ferait pour la chambre de céans aucun doute que le contexte d'une fête populaire ou foire, laquelle est temporaire et limitée dans le temps, est tout autre que le contexte d'une parc d'attraction sédentaires, en particulier du point de vue du consommateur des prestations. [**Or. 10**] Cela est du reste

également corroboré [selon le Bundesfinanzhof] par la distinction qui résulte déjà de la catégorie 7 lui-même au sein de l'annexe H à la directive 77/388/CEE.

3. Les doutes de la chambre de céans ayant une incidence sur l'issue du litige

- 18 La chambre de céans éprouve des doutes ayant une incidence sur l'issue du litige en ce qui concerne l'application du principe de neutralité de la TVA au régime fiscal assujettissant aux taux normal les prestations d'entreprises foraines ayant la forme de parcs de loisirs.
- 19 Le principe de neutralité fiscale en matière de TVA, en tant qu'élément du droit dérivé de l'Union (arrêts de la Cour du 19 juillet 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, point 45 ; du 15 novembre 2012, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, point 50 ; du 19 décembre 2012, *Grattan*, C-310/11, EU:C:2012:822, point 29 ; du 13 mars 2014, *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, point 40 ; et du 9 mars 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, point 32), impose que soient traités sur un pied d'égalité du point de vue fiscal des produits et services impliquant des opérations en aval et lesquels se trouvent en concurrence les uns avec les autres (arrêts de la Cour du 7 septembre 1999, *Gregg*, C-216/97, EU:C:1999:390, point 19 et s. ; du 3 mai 2001, *Commission/France*, C-481/98, EU:C:2001:237, point 22 ; du 17 février 2005, *Linneweber et Akritidis*, C-453/02 et C-462/02, EU:C:2005:92, point 24 ; du 26 mai 2005, *Kingscrest Associates et Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, point 54 ; et du 8 juin 2006, *Feuerbestattungsverein Halle*, C-430/04, EU:C:2006:374, point 24).
- 20 Des opérateurs qui effectuent des opérations qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres, doivent être traités de manière égale en matière de perception de la TVA (arrêt de la Cour du 6 novembre 2003, *Dornier*, C-45/01, EU:C:2003:595, point 44).
- 21 À cet égard, l'exigence d'égalité de traitement s'applique également au taux de TVA. Dans les cas de figure où le taux de TVA réduit est fondé sur l'article 98, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée considéré en combinaison avec l'annexe III de cette directive, la Cour admet que les États membres [Or. 11] appliquent le taux réduit, de manière sélective, à seulement certaines des prestations visées à l'annexe III de la directive 2006/112/CE. Mais dans ce cas également, il ne doit en résulter aucune distorsion de concurrence portant atteinte au principe de neutralité fiscale (arrêts du 6 mai 2010, *Commission/France*, C-94/09, EU:C:2010:253, point 26 ; du 27 février 2014, *Pro Med Logistik et Pongratz*, C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111, point 43 ; et du 9 mars 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, point 28).
- 22 Il y a concurrence lorsque des opérateurs fournissent des prestations semblables. Le caractère semblable constitue l'indice du rapport de concurrence (arrêts de la

Cour du 10 novembre 2011, *The Rank Group*, C-259/10 et C-260/10, EU:C:2011:719, point 33 ; du 11 septembre 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, point 24 ; et du 9 mars 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, point 30).

- 23 Deux prestations de services sont semblables lorsqu'elles présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins auprès du consommateur et ce, en fonction d'un critère non pas d'identité rigoureuse, mais d'analogie et de comparabilité dans l'utilisation (arrêts de la Cour du 11 août 1995, *Rodgers e.a.*, C-367/93 à C-377/93, EU:C:1995:261, point 27, et du 27 février 2002, *Commission/France*, C-302/00, EU:C:2002:123, point 23).

Les différences existantes entre les prestations ne doivent pas influencer de manière considérable sur la décision du consommateur moyen de recourir à l'une ou à l'autre desdites prestations (arrêts de la Cour du 10 novembre 2011, *The Rank Group*, C-259/10 et C-260/10, EU:C:2011:719, point 44 ; du 11 septembre 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, point 24 ; et du 9 novembre 2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, point 31).

- 24 Afin d'apprécier le caractère comparable ou non de deux prestations, il ne faut pas se borner à mettre en regard les prestations de manière isolée, mais il importe de tenir compte du contexte dans lequel celles-ci sont effectuées (arrêts de la Cour du 23 avril 2009, *TNT Post UK*, C-357/07, EU:C:2009:248, point 38, et du 27 février 2014, *Pro Med Logistik et Pongratz*, C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111, point 55). **[Or. 12]**

a) La notion de « parc d'attraction » suscite des doutes ayant une incidence sur l'issue du litige

- 25 Pour justifier qu'il est légal de taxer au taux normal les prestations de forains sédentaires ayant la forme de parcs de loisirs, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) [omissis – références bibliographiques] invoque notamment l'énumération faite dans la catégorie 7 de l'annexe H, considérée en combinaison avec l'article 12, paragraphe 3, sous a), de la directive 77/388/CEE (qui correspond à la catégorie 7 de l'annexe III, considérée en combinaison avec l'article 98, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE), énumération dans laquelle figurent non seulement les foires mais aussi les parcs d'attraction.

- 26 Dans le texte anglais, le terme correspondant à « Jahrmärkte » (NdT : « foires » en langue allemande) est « faires » et le terme correspondant à « Vergnügungsparks » (NdT : « parcs d'attraction » en langue allemande) est « amusement parks » ; dans le texte français, le terme correspondant à « Jahrmärkte » est « foires » et le terme correspondant à « Vergnügungsparks » est « parcs d'attraction ».

En revanche, dans l'article 32 du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 – disposition relative à l'article 53 de la directive 2006/112/CE – les termes « faires » et « amusement parks », ou encore « foires » et « parcs d'attraction »,

n'ont dans la version en langue allemande que pour seul équivalent le terme « Freizeitpark » (NdT : parc de loisirs).

- 27 Selon l'usage linguistique allemand, un « Freizeitpark » (parc de loisirs) est compris comme désignant des entreprises foraines sédentaires tandis que la notion de « Vergnügungspark » (parc d'attractions) peut désigner à la fois des parcs d'attractions durablement établis, que l'on appellera alors « Freizeitparks » (parcs de loisirs), mais aussi des parcs d'attractions limités dans le temps, que l'on qualifiera de « Kirmes » (kermesse), « Jahrmarkt » (foire) ou « Volksfest » (fête populaire) [omissis - référence].

D'après le [dictionnaire] Duden.Online, le terme « Vergnügungspark » a pour synonymes les termes « Rummel » (foire), « Jahrmarkt » (foire), « Kirchweih(fest) » (kermesse), « Messe » (foire), « Volksfest » (fête populaire), [omissis - référence bibliographique].

- 28 Au vu de la confusion linguistique exposée ci-dessus, la chambre de céans estime souhaitable que la Cour de justice se prononce sur la manière dont il convient de définir, et de distinguer entre elles, les notions de « foires », « parcs d'attraction » et « parcs de loisirs » figurant dans la directive 2006/112/CE et dans le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011.

La question se pose de savoir si, compte tenu du fait que les parcs d'attraction peuvent être aussi bien sédentaires qu'itinérants, l'énumération des termes « foires » et **[Or. 13]** « parcs d'attraction » dans la catégorie 7 de l'annexe III de la directive 2006/112/CE, considérée en combinaison avec l'article 98, paragraphe 2, de cette directive (correspondant à la catégorie 7 de l'annexe H de la directive 77/388/CEE, considérée en combinaison avec l'article 12, paragraphe 3, sous a), de cette directive) peut – conformément aux considérations émises par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) au point 30 de son arrêt du 2 août 2018 [omissis – référence bibliographique] – être invoquée comme argument pour affirmer que le fait d'appliquer aux forains, exploitant des entreprises foraines sous forme de parcs d'attraction sédentaires, un régime de TVA différent de celui appliqué aux forains ayant une activité itinérante est compatible avec le principe de neutralité de la TVA.

- 29 La réponse à cette question a une incidence sur l'issue du litige car elle détermine (ou contribue à déterminer) si, en vertu du principe de neutralité fiscale en matière de concurrence, les forains itinérants, d'une part ainsi que les entreprises foraines sédentaires, telles que la requérante, d'autre part doivent être traités de manière égale en ce qui concerne le taux de TVA appliqué à leurs prestations.

b) La question de l'applicabilité au cas d'espèce de la jurisprudence de la Cour sur le contexte des prestations suscite des doutes ayant une incidence sur l'issue du litige

30 Pour justifier sa thèse, selon laquelle le fait de taxer au taux normal les parcs de loisirs est conforme à la directive, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) [omissis – référence bibliographique] affirme par ailleurs que les prestations d'une entreprise foraine sédentaire ayant la forme d'un parc de loisirs ne sont pas semblables aux prestations – taxées au taux réduit – de forains qui exercent leur activité de manière itinérante dans le cadre de foires, compte tenu des contextes différents dans lesquels ces prestations sont effectuées.

31 Le fait que les prestations foraines effectuées par des forains itinérants lors de foires saisonnières et limitées dans le temps, d'une part, et les prestations foraines prenant la forme de parcs de loisirs, d'autre part, sont effectuées dans des contextes différents, est à tel point certain aux yeux du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) ainsi que, selon ce dernier, aux yeux du consommateur moyen, que des explications plus poussées au soutien de cette thèse lui semblent être superflues. [Or. 14]

32 À cet égard, la chambre de céans souligne que selon la jurisprudence de la Cour de justice (arrêt du 27 février 2002, Commission/France, C-302/00, EU:C:2002:123, point 23), la notion de similitude de la prestation doit être interprétée de manière extensive.

En ce sens, la Cour de justice a dit pour droit (arrêt du 10 novembre 2011, The Rank Group, C-259/10 et C-260/10, EU:C:2011:719, point 50) que dans certains cas exceptionnels, eu égard aux spécificités des secteurs en cause, des différences du cadre réglementaire et du régime juridique régissant les livraisons de biens ou les prestations de services en cause peuvent, en tant que contexte des prestations à comparer, créer aux yeux du consommateur, en termes de réponse à ses besoins propres, une distinction excluant toute similitude des prestations (voir également arrêts de la Cour du 23 avril 2009, TNT Post UK, C-357/07, EU:C:2009:248, points 38, 39 et 45, ainsi que du 27 février 2014, Pro Med Logistik et Pongratz, C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111, points 52 et s.).

33 La chambre de céans éprouve des doutes quant au fait que la jurisprudence de la Cour sur le contexte des prestations puisse être appliquée aux prestations effectuées par des forains lors de foires et de manière saisonnière et limitée dans le temps ainsi qu'aux prestations foraines d'une entreprise foraine sédentaire telle que le parc de loisirs de la requérante.

Le contexte de ces deux types de prestations foraines ne se caractérise pas par des cadres réglementaires distincts, tels qu'ils existaient dans les affaires précitées que la Cour a tranchées (affaires C-259/10 et C-260/10, C-357/07, C-454/12 ainsi que C-455/12).

En effet, la législation n'impose ni aux entreprises foraines comme celle de la requérante, ni aux forains opérant lors de foires, l'obligation de demander un ticket global pour l'utilisation de toutes les attractions ou au contraire un prix distinct pour chaque prestation proposée [omissis – référence bibliographique]. Et les attractions mécaniques des parcs de loisirs, tout comme celle des foires, sont soumises à la norme de sécurité DIN EN 13814 [Or. 15] [omissis – référence bibliographique]

Ni les forains sédentaires, ni les forains itinérants ne se voient prescrire par la loi à quel moment de l'année ils doivent offrir les prestations foraines.

De l'avis de la chambre de céans, le fait que les forains voyageant de foire en foire doivent également supporter, outre des frais de voyage et de transport, une usure accrue de leurs installations en raison du démontage et montage permanent de celles-ci, ne fait pas partie du cadre réglementaire au sens de la jurisprudence de la Cour sur le contexte des prestations [omissis – référence bibliographique].

34 La question de l'applicabilité de la jurisprudence de la Cour – en vertu de laquelle il peut découler du contexte de diverses prestations qu'elles sont différentes et que, partant, le principe de neutralité fiscale ne leur est pas applicable – est en l'espèce déterminante pour trancher si des forains itinérants et des parcs de loisirs comme celui de la requérante peuvent être traités de manière différente en ce qui concerne le taux de TVA appliqué à leurs prestations.

c) **La perception du « point de vue du consommateur moyen » comme n'étant qu'une « perspective mentale » impossible à appréhender au moyen d'une expertise judiciaire suscite des doutes ayant une incidence sur l'issue du litige**

35 Pour justifier sa thèse, selon laquelle le fait de taxer au taux normal les parcs de loisirs est conforme à la directive, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) [omissis – référence bibliographique] affirme également que les différences qui existent à son avis entre, d'une part, la prestation de services par des entreprises foraines sédentaires sous forme de parcs de loisirs et, d'autre part, la prestation de services par des forains itinérants lors de foires, influent de manière considérable sur la décision du consommateur moyen de recourir à l'une ou à l'autre desdites prestations et que, partant, ces prestations peuvent être assujetties à des taux d'imposition différents. [Or. 16]

36 Il semble ressortir du contexte global de l'arrêt du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) du 2 août 2018 [omissis – référence bibliographique] que la différence essentielle ne réside pas uniquement dans la sédentarité des prestations foraines mais également dans le fait que – contrairement aux forains voyageant de foire en foire – une entreprise foraine sédentaire et active sans limite dans le temps ne sert pas au divertissement populaire général (« allgemeines Volksvergnügen ») dans le cadre de fêtes populaires [omissis – référence bibliographique] et que,

partant, elle ne doit pas être considérée comme une manifestation s'apparentant à une fête populaire.

- 37 Force est de noter que, même aux yeux du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), le consommateur fait appel, dans tous les deux cas de figure que sont les foires et les parcs de loisirs, à des prestations foraines (il s'agit typiquement de carrousels, grandes roues, balançoires, autos tamponneuses, attractions de divertissement, baraques de foire, promenades en poney, numéros d'artistes, concerts, tentes à bière, chapiteaux de fête, espaces thématiques divers, etc.)

Il est certes vrai que le consommateur moyen est confronté à une seule entreprise foraine dans le cas du parc de loisirs et à une multitude de forains dans le cas de la foire, ce qui signifie qu'il existe des différences notables en ce qui concerne l'accessibilité géographique et temporelle ainsi que l'ambiance.

Il ressort cependant de la jurisprudence de la Cour (arrêts du 10 novembre 2011, *The Rank Group*, C-259/10 et C-260/10, EU:C:2011:719, point 47, et du 17 février 2005, *Linneweber et Akritidis*, C-453/02 et C-462/02, EU:C:2005:92, points 29 et 30) que ces aspects, qu'il convient de distinguer du contexte juridique de la prestation, ne doivent justement pas influencer sur le caractère comparable des prestations.

- 38 La chambre de céans fait par ailleurs remarquer que le point de vue du consommateur moyen de l'année 2014 n'est probablement plus celui du consommateur d'il y a environ 45 ans, lequel distinguait – sans doute à juste titre – entre, d'une part, les fêtes populaires et foires et, d'autre part, les parcs de loisirs [Or. 17] en fonction du critère d'un divertissement populaire général (« *allgemeines Volksvergnügen* »), lequel faisait défaut chez l'entreprise foraine sédentaire [omissis – citation de jurisprudences autrichiennes].

- 39 En supposant que le contexte de la prestation des forains itinérants lors de foires ne diffère pas du contexte de la prestation des entreprises sédentaires telle que le parc de loisirs de la requérante, le critère déterminant est dès lors, selon la chambre de céans, le point de savoir quels besoins sont satisfaits, du point de vue du consommateur moyen actuel, d'une part dans une foire, d'autre part dans un parc de loisir, ou encore aussi bien dans une foire que dans un parc de loisir. Outre la participation au divertissement populaire général (« *allgemeines Volksvergnügen* ») et la préservation des traditions, on peut aujourd'hui également penser au bonheur individuel, à la quête d'aventure, aux opportunités de contacts, aux loisirs ou à un passage de la vie quotidienne vers des mondes artificiels de divertissement [omissis – référence bibliographique].

Une fois ces besoins déterminés, il conviendra d'apprécier si, aux yeux du consommateur moyen et en fonction d'un critère de similitude et de comparabilité dans l'utilisation, les prestations foraines effectuées dans les foires ainsi que dans les parcs de loisirs répondent aux mêmes besoins et si les éventuelles différences influent, de manière considérable ou non, sur la décision du consommateur moyen

de choisir les prestations de la foire ou celles du parc de loisirs (arrêts de la Cour du 10 novembre 2011, *The Rank Group*, C-259/10 et C-260/10, EU:C:2011:719, point 44 ; du 11 septembre 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, point 25 ; et du 9 novembre 2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, point 31).

- 40 La chambre de céans ne s'estime en mesure de procéder à cette appréciation que si, dans l'éventail des méthodes que le droit procédural met à sa disposition, elle a recours à une expertise judiciaire empirique ; en effet, après avoir dûment examiné la question, la chambre de céans est parvenue à la conclusion que **[Or. 18]** les connaissances dont elle dispose ne sont pas suffisantes pour qu'elle puisse connaître de manière suffisamment complète les besoins du visiteur moyen d'une foire et d'un parc de loisirs. La chambre de céans ne juge pas approprié d'apprécier sur la base des besoins qui lui semblent probables si, aux yeux du consommateur moyen, les prestations foraines effectuées dans les foires ainsi que dans les parcs de loisirs répondent aux mêmes besoins.
- 41 À cet égard, la chambre de céans considère que l'expertise judiciaire empirique devrait porter sur le point de vue du consommateur « sollicité » (voir arrêts de la Cour du 16 juillet 1998, *Gut Springenheide et Tusky*, C-210/96, EU:C:1998:369, points 14, 15 et 35, ainsi que du 28 janvier 1999, *Sektkellerei Kessler*, C-303/97, EU:C:1999:35, point 28 ; [omissis – citation de jurisprudence nationale]) ; en d'autres termes, il convient d'écarter du groupe de référence les personnes qui ne fréquentent en principe pas des foires ou parcs de loisirs [omissis – référence bibliographique].
- 42 Il n'est cependant pas certain que la chambre de céans soit autorisée à recueillir des preuves sur le « point de vue du consommateur moyen » ou sur celui du « consommateur sollicité ».
- 43 Contrairement au *Bundesverwaltungsgericht* (Cour administrative fédérale, Allemagne) ([omissis – référence bibliographique], rejoignant à cet égard l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 16 juillet 1998, *Gut Springenheide et Tusky*, C-210/96, EU:C:1998:369, points 14, 15 et 35), le *Bundesfinanzhof* (Cour fédérale des finances) a jugé qu'il n'était pas nécessaire de recueillir par voie d'expertises empiriques des preuves sur le « point de vue du consommateur moyen » relatif à deux prestations dans le contexte du principe de neutralité de la TVA, au motif que ce point de vue ne serait qu'une « perspective mentale » [omissis] **[Or. 19]** [omissis – références].
- 44 Or, la notion de « perspective mentale » est incompréhensible pour la chambre de céans.

Si l'intention [du *Bundesfinanzhof*] était de dire que le « point de vue du consommateur moyen » est une notion objective du consommateur, laquelle n'appelle qu'une interprétation juridique, l'on ne pourrait pas expliquer pourquoi, dans les faits, le point de vue du *Finanzgericht* (tribunal des finances) puis en dernier ressort du *Bundesfinanzhof* (Cour fédérale des finances) – c'est-à-dire le

point de vue des juges appelés à statuer – semble se transformer en « point de vue du consommateur moyen » dès lors que, dans un litige, il convient, dans le cadre de la vérification du respect du principe de neutralité de la TVA, de déterminer quel est le point de vue du consommateur moyen ([omissis – référence] ; voir à cet égard arrêt de la Cour du 19 décembre 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, point 37 ; [omissis – références supplémentaires]).

- 45 Selon la chambre de céans, le point de savoir si elle est en droit de recueillir des preuves sur le « point de vue du consommateur moyen », ou si ce « point de vue du consommateur moyen » ne constitue qu'une « perspective mentale » impossible à appréhender en recueillant des preuves, est décisif pour l'issue du litige en l'espèce : en effet, l'obtention de preuves au moyen d'une expertise judiciaire permettrait à la chambre de céans de connaître les éléments matériels en vue de déterminer au regard du principe de neutralité de la TVA si, outre les prestations effectuées [Or. 20] dans des foires par des forains itinérants, les prestations effectuées par des entreprises foraines sédentaires comme celle de la requérante et ayant la forme d'un parc de loisirs doivent également être assujetties au taux d'imposition réduit.

4. Fondement juridique du renvoi préjudiciel

- 46 [omissis]

5. Sur le sursis à statuer

- 47 [omissis]

[omissis - formalités]