

1. Le champ d'application territorial de la sixième directive 77/388 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires coïncide, pour chacun de ces États, avec le champ d'application de sa législation fiscale en ce domaine. Dès lors, l'article 9 de la directive, relatif à la détermination du lieu de rattachement des prestations de services, n'interdit pas aux États membres de prévoir l'imposition des prestations de services accomplies, en dehors du domaine de leur souveraineté territoriale, à bord de bateaux de mer relevant de leur juridiction.
2. Pour déterminer le lieu de rattachement fiscal des prestations de services, il appartient à chaque État membre de retenir, parmi les options offertes par la directive 77/388, celle qui lui paraît la plus utile du point de vue fiscal. Selon l'article 9, paragraphe 1, de la directive, l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique apparaît, à cet égard, comme un point de rattachement prioritaire, en ce sens que la prise en considération d'un autre établissement à partir duquel la prestation de services est rendue ne présente un intérêt que dans le cas où le rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre État membre.
3. L'article 9, paragraphe 1, de la directive 77/388, relatif au lieu de rattachement fiscal des prestations de services, doit être interprété en ce sens qu'une installation destinée à une activité commerciale, comme l'exploitation de machines à sous, sur un bateau naviguant en haute mer ne saurait être qualifiée comme établissement stable au sens de la disposition citée que si cet établissement comporte une réunion permanente de moyens humains et techniques nécessaires aux prestations de services en cause et si ces prestations ne peuvent être utilement rattachées au siège de l'activité économique du prestataire.
4. L'article 15, point 8, de la directive 77/388, relatif à l'exonération des prestations de services effectuées pour les besoins directs des bateaux de mer, doit être interprété en ce sens que l'exonération qu'il prévoit n'englobe pas l'exploitation de machines à sous installées à bord.

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. G. FEDERICO MANCINI

présentées le 6 juin 1985 *

*Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,*

1. Dans le cadre d'une affaire en matière d'assujettissement à la taxe sur le chiffre

d'affaires des bénéfiques réalisés par une entreprise allemande qui gère des machines à sous installées sur des ferry-boats faisant la navette entre la République fédérale et le Danemark, le Finanzgericht de Hambourg

* Traduit de l'italien.

vous demande d'interpréter les articles 9, paragraphe 1, et 15, point 8, de la sixième directive 77/388/CÉE du Conseil du 17 mai 1977 en matière « d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme » (JO 1977, L 145, p. 1). En particulier, le juge *a quo* vous interroge sur le concept « d'établissement stable » auquel se réfère la règle qui définit le lieu des prestations de services et sur l'exemption prescrite pour les prestations destinées à satisfaire les « besoins directs des navires ».

L'entreprise *abe-Werbung* de Hambourg, dont M. Gunter Berkholz est propriétaire, est une agence publicitaire, mais elle s'occupe également de l'installation et de la gestion de machines à sous, c'est-à-dire d'appareils qui, selon le cours du jeu, retiennent la mise introduite par l'utilisateur ou la lui restituent après l'avoir multipliée. A la fin de 1980, elle gérait 66 machines de ce genre, dont 55 installées à terre (Schleswig-Holstein et Hambourg) et 11 placées sur deux ferry-boats de la Deutsche Bundesbahn qui relie le port allemand de Puttgarden au port danois de Rødbyhavn. Au cours de cette même année 1980, la Bundesbahn a perçu, à titre de contrepartie de l'autorisation d'installer et d'exploiter les appareils, 62 % des bénéfices perçus par l'*abe-Werbung*.

Sur les ferry-boats et pendant deux jours par semaine l'entreprise *abe-Werbung* emploie régulièrement deux collaborateurs qui ont pour tâche: a) de conserver en bon état, de réparer et de remplacer les appareils; b) d'en prélever l'argent et de le compter avec le personnel des chemins de fer allemands. Elle ne dispose pas de locaux propres; mais elle peut faire garder dans ceux du commandant l'instrument permettant d'effectuer le décompte, tenir sous couverture des pièces de rechange, des machines complètes, des clés de sécurité et, le cas échéant, déposer l'argent prélevé dans les caisses du navire.

En 1980, l'*abe-Werbung* a tiré de l'exploitation de ses 66 machines environ 636 000 DM, dont 346 701,20 en provenance des appareils installés sur les ferry-boats. Sur cette dernière somme, 10 % avaient été réalisés sur le territoire fiscal allemand (au sens du paragraphe 1, point 2, première phrase, de l'*Umsatzsteuergesetz* — ci-après *UStG*), c'est-à-dire durant les escales dans le port de Puttgarden. Un autre quart de cette somme représentait le résultat d'enjeux faits sur les eaux comprises entre ledit territoire (ligne douanière) et la limite de la mer territoriale allemande (paragraphe 1, point 3, première phrase, de l'*UStG*).

Le Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt a assujéti toute la somme produite par les machines placées sur les ferry-boats à la taxe allemande sur le chiffre d'affaires. En effet, à son avis: a) selon l'article 3, sous a), paragraphe 1, de l'*UStG*, qui porte exécution de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, le chiffre d'affaires doit être imputé au siège de l'entreprise; or, l'*abe-Werbung* a son siège en Allemagne; b) en l'espèce, les conditions de l'exemption visées à la disposition conjointe des articles 4, paragraphe 2, et 8, paragraphe 1, point 5 de l'*UStG* (article 15, point 8, de la sixième directive) ne sont pas remplies parce que les prestations des machines automatiques ne pourvoient pas aux besoins immédiats des navires.

L'entreprise a soutenu au contraire: a) que les prestations en question sont fournies par une « organisation » (au sens de l'article 3, sous a), paragraphe 1, seconde phrase de l'*UStG*) ou par un « établissement stable » (aux termes de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive), situés sur un navire; il s'ensuit que seuls les bénéfices réalisés sur le territoire fiscal allemand sont assujétis à la taxe sur le chiffre d'affaires; b) que, en satisfaisant le besoin de distraction des passagers, ces prestations pourvoient aux besoins immédiats des navires et doivent donc être exemptées de la taxe.

Saisie d'un recours de l'abe-Werbung, la septième chambre du Finanzgericht de Hambourg, par une ordonnance du 30 avril 1984, a sursis à statuer et, en application de l'article 177 du traité CEE, vous a posé les questions suivantes :

- 1) L'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive du Conseil 77/388 du 17 mai 1977 doit-il être interprété en ce sens que la notion d'établissement stable couvre également l'installation destinée à une activité commerciale (telle que l'exploitation de machines à sous) à bord d'un navire naviguant en haute mer hors du territoire national; le cas échéant, quelles sont les caractéristiques de « l'établissement stable »?
- 2) L'article 15, point 8, de la même directive doit-il être interprété en ce sens que sont seules effectuées pour les besoins directs des bateaux de mer les prestations de services nécessairement liées au transport maritime, ou bien d'autres prestations de services effectuées sur des bateaux et ne se distinguant pas des prestations de services correspondantes effectuées à terre, telles que l'exploitation de machines à sous, en font-elles également partie?

Des observations écrites ont été déposées par le gouvernement français et par la Commission des Communautés européennes, tandis que les gouvernements allemand et danois ne sont intervenus qu'à l'audience.

2. Par la première question, il vous est demandé d'identifier le lieu des opérations imposables, lorsque la prestation de services est obtenue de machines à sous installées sur des navires qui font la navette entre les territoires de deux États membres.

La règle pertinente — répétons-le — est contenue dans l'article 9 de la sixième direc-

tive. Selon le paragraphe 1, « le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue » ou, à défaut de l'un et de l'autre, « au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle ». Toutefois, différentes exceptions sont prévues par le paragraphe 2: ainsi, s'agissant « d'activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, d'enseignement, de divertissement ou similaires » et des opérations qui leur sont complémentaires [lettre c), premier tiret], ou « d'activités accessoires aux transports tels que chargement, déchargement, manutention et... activités similaires » [lettre c), second tiret], à l'endroit où ces prestations sont matériellement exécutées.

Comme le relèvent l'ordonnance de renvoi et les observations de la Commission, les prestations dont il s'agit dans notre cas sont étrangères à ces dernières hypothèses. En effet, en raison de leur caractère, disons, « itinérant », il n'est pas possible de les comprendre parmi les activités énumérées au premier tiret; et puisqu'elles n'ont aucun rapport avec le chargement, le déchargement et la manutention des navires, on doit exclure que le second tiret les prenne en considération. Il ne reste donc qu'à revenir à la règle générale établie par le paragraphe 1. Comme nous l'avons vu, cette disposition prévoit deux critères principaux et un subsidiaire. Les premiers se fondent sur le *siège de l'activité économique* exercée par le prestataire ou sur l'*établissement stable* dans lequel il organise la prestation. Le troisième, qui n'entre en jeu que lorsqu'il n'est pas possible de recourir aux autres, est constitué par son domicile ou par sa résidence habituelle.

La notion de « siège de l'activité économique » ne fait pas l'objet de la question préjudicielle et ne pose donc pas de

problème. Nous nous limiterons donc à observer qu'elle doit être entendue dans le sens technique: c'est-à-dire qu'elle se réfère au siège social, tel qu'il est indiqué par l'acte constitutif de la société propriétaire de l'entreprise prestataire. Le concept d'« établissement stable » est plus complexe. Nous dirons tout d'abord au Finanzgericht que « stable » équivaut à « durable » ou « fixe » et est le contraire de « précaire » ou « occasionnel ». Mais cela ne suffit pas. Un centre d'activité économique, plus encore lorsqu'il fournit des services qui s'étendent dans le temps, exige un minimum d'organisation. Or, il n'existe pas d'organisation, c'est-à-dire de complexe ordonné de biens et de personnes qui n'implique pas une division du travail. Le prestataire de services devra donc disposer soit de moyens matériels, soit de collaborateurs qui l'aident à les exploiter et à les gérer.

Cela dit, le juge de renvoi a l'interprétation qu'il demandait: l'établissement stable au sens de l'article 9, paragraphe 1, peut parfaitement être une installation (telle qu'une machine à sous), mais à la condition qu'elle soit installée durablement en un certain lieu et exige, pour sa gestion, l'usage d'énergies humaines.

Un autre problème: auquel des deux critères principaux prévus par l'article 9, paragraphe 1, devons-nous recourir lorsque, comme en l'espèce, le siège et l'établissement stable du prestataire de services ne coïncident pas? Sur ce point, la règle ne dit rien et les motifs de la directive ne nous éclairent pas — du moment que le septième considérant parle certes de « siège », mais de toute évidence d'une manière non technique. Nous proposons alors de recourir au principe général selon lequel la taxe à la valeur ajoutée doit être prélevée sur le lieu de consommation.

En effet, il nous incite à préférer le critère qui permet de localiser la prestation avec une plus grande exactitude; et il n'est pas douteux que, entre les deux, le plus apte à ce but est celui — évidemment plus ponctuel — d'établissement stable.

Cette conclusion a une valeur générale; mais elle est particulièrement utile dans notre cas où l'activité économique, au lieu de ne se dérouler qu'à l'intérieur d'un pays, s'étend à la sphère spatiale d'application de deux ordres fiscaux différents. Cette activité doit donc être localisée dans le navire et, quel que soit l'État dans lequel est situé le siège de l'entreprise, elle sera soumise à la loi nationale du navire.

3. Quelques mots sur la seconde question qui — vous vous en souvenez — concerne l'exemption éventuelle des prestations *de quibus*. La demanderesse dans l'affaire principale estime qu'elle doit s'appliquer. Les passagers et les équipages des navires, et en particulier ceux des ferry-boats, ont, en effet, besoin de se distraire; les machines à sous satisfont ce besoin et il est donc possible de dire qu'elles sont destinées, comme l'affirme l'article 15, point 8, de la sixième directive, à « satisfaire les besoins immédiats des navires... et de leur chargement ».

Nous ne sommes pas moralistes. Nous pensons même que, dans le célèbre paradoxe de De Maistre — « l'effet principal du jeu, et qui le met au rang des institutions les plus précieuses, c'est qu'il force les hommes à se regarder » —, il y a plus qu'un grain de vérité. En somme, personnellement, le discours de l'entreprise *abe-Werbung* nous paraîtrait acceptable. Nous devons cependant reconnaître, comme l'observent la Commission et les gouvernements français et danois, que seuls peuvent être qualifiés d'*immédiats* les besoins inhérents à la navi-

gation et que seuls les services nécessaires à des opérations telles que le pilotage, les manœuvres de remorquage, l'emploi des équipements portuaires, le déchargement de la marchandise embarquée, etc. sont donc

susceptibles d'exemption. Le divertissement des passagers — qui, notamment, ne font pas partie du « chargement » — mérite toute sollicitude; mais il ne présente aucune analogie avec ces activités.

4. Pour toutes les considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre de la manière suivante aux questions qui lui ont été posées par la septième chambre du Finanzgericht de

Hambourg, par ordonnance du 30 avril 1984, dans l'affaire pendante devant celle-ci entre M. Gunter Berkholz, propriétaire de l'entreprise abe-Werbung, et le Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt:

- 1) l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388 du Conseil du 17 mai 1977 doit être interprété en ce sens que le concept « d'établissement stable » comprend également une installation (telle qu'une machine à sous), à la condition qu'elle soit installée durablement en un certain lieu et exige, pour sa gestion, l'emploi de collaborateurs;
- 2) l'article 15, point 8, de la même directive doit être interprété en ce sens que seules les prestations de services nécessairement liées à la navigation sont destinées à satisfaire les besoins immédiats du navire ou du chargement.