ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)
26 septembre 1996 ^{*}

Dans l'affaire C-327/94,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, par le Finanzgericht Köln (Allemagne) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Jürgen Dudda

et

Finanzamt Bergisch Gladbach,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 9, paragraphe 2, sous c), de la sixième directive 77/388/CEE 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 L 145, p. 1),

LA COUR (sixième chambre),

composée de MM. C. N. Kakouris (rapporteur), président de chambre,
P. J. G. Kapteyn et J. L. Murray, juges,

* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M. N. Fennelly,
greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,

considérant les observations écrites présentées:

- pour le gouvernement allemand, par MM. Ernst Röder, Ministerialrat au ministère fédéral de l'Économie, et Bernd Kloke, Oberregierungsrat au même ministère, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement italien, par M. Umberto Leanza, chef du service du contentieux diplomatique du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, assisté de M. Maurizio Fiorilli, avvocato dello Stato,
- pour la Commission des Communautés européennes, par M. Jürgen Grunwald, membre du service juridique, en qualité d'agent,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales des parties à l'audience du 7 mars 1996,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 25 avril 1996,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par ordonnance du 17 octobre 1994, parvenue à la Cour le 12 décembre suivant, le Finanzgericht Köln a posé, en vertu de l'article 177 du traité CE, deux questions préjudicielles sur l'interprétation de l'article 9, paragraphe 2, sous c), de la sixième

directive 77/388/CEE 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 L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant M. Dudda au Finanzamt Bergisch Gladbach (ci-après le « Finanzamt ») à propos du paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires au titre de prestations qu'il a effectuées en dehors de l'Allemagne.

3 L'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive pose la règle générale suivante:

« 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... »

4 L'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, dispose:

« le lieu des prestations de services ayant pour objet:

— des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, d'enseignement, de divertissement ou similaires, y compris celles des organisateurs de telles activités ainsi que, le cas échéant, des prestations de services accessoires à ces activités,

...

est l'endroit où ces prestations sont matériellement exécutées ».

- 5 En Allemagne, l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG ») comporte une disposition analogue à celle de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive et une disposition concernant « les prestations artistiques, récréatives ou similaires, y compris les prestations des organisateurs », qui est analogue à celle de l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive.
- 6 M. Dudda effectue, dans le cadre de son entreprise, des prestations techniques dans le domaine de l'acoustique, en particulier la sonorisation de concerts et de manifestations analogues. Le siège de son entreprise est situé en Allemagne; en revanche, les manifestations dont il assure la partie acoustique ont lieu en grande partie à l'étranger, dont certaines dans d'autres États membres de l'Union européenne.
- 7 Il résulte de l'ordonnance de renvoi que c'est toujours l'organisateur d'une manifestation qui commande le travail à M. Dudda. Ce dernier doit essentiellement prendre en charge la sonorisation de la manifestation concernée. A cette fin, il détermine d'abord les appareils de sonorisation qui sont nécessaires et la manière dont ils doivent être employés pour obtenir une sonorisation optimale ou certains effets sonores. Dans le cadre de certaines manifestations particulières, tels les projets « Klangwolke » (nuage sonore), les réalisations acoustiques doivent être synchronisées avec d'autres effets (par exemple les jeux de lumière, les représentations utilisant les rayons laser, les feux d'artifice). M. Dudda met à la disposition de l'organisateur, à titre onéreux, le matériel qui s'avère, selon lui, indispensable, ainsi que des opérateurs; les équipements utilisés proviennent pour partie de son entreprise et sont pour partie loués à d'autres entrepreneurs. M. Dudda effectue, avec l'aide de ses collaborateurs, le montage, la mise au point et la commande des dispositifs de sonorisation utilisés et obtient, pour l'ensemble de sa prestation, une rémunération unique de l'organisateur.
- 8 Le Finanzamt a soumis les rémunérations perçues par M. Dudda pour des manifestations qui s'étaient déroulées en 1985 et en 1986 en dehors de l'Allemagne à la taxe sur le chiffre d'affaires. Après une réclamation demeurée infructueuse, M. Dudda a formé un recours contre la décision du Finanzamt devant la juridiction de renvoi.

- 9 M. Dudda soutient que les prestations litigieuses constituent des prestations « artistiques, récréatives ou similaires » au sens de l'USStG et que toute interprétation différente serait contraire à l'article 9, paragraphe 2, sous c), de la sixième directive. Dès lors que ces prestations ont été matériellement exécutées en dehors de l'Allemagne, elles n'y seraient pas imposables.
- 10 En revanche, le Finanzamt fait valoir que les prestations litigieuses ne sauraient être qualifiées d'artistiques, de récréatives ou de similaires. Le lieu de ces prestations serait donc celui défini par la règle générale, à savoir le lieu où le prestataire a son siège. En conséquence, elles seraient imposables en Allemagne.
- 11 Le Finanzgericht Köln tend à considérer que les prestations litigieuses ne doivent pas être regardées comme des prestations « artistiques » ou « récréatives » ou tout au moins « similaires » au sens de la législation allemande. Il estime cependant qu'une interprétation différente pourrait résulter, eu égard à l'article 9, paragraphe 2, sous c), de la sixième directive, notamment du fait que cette disposition se réfère également aux « prestations de services accessoires » aux activités culturelles, artistiques, etc. ou similaires.
- 12 Considérant ainsi qu'une interprétation de l'article 9, paragraphe 2, sous c), de la sixième directive lui est nécessaire pour résoudre le litige dont il est saisi, le Finanzgericht Köln a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:
- « a) Un entrepreneur qui effectue la sonorisation de manifestations artistiques ou récréatives exerce-t-il une activité au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous c), de la sixième directive en matière de TVA lorsque sa mission consiste
- à harmoniser le choix et l'utilisation des appareils employés en fonction des conditions acoustiques existantes et des effets sonores recherchés
- et
- à fournir les appareils et les opérateurs indispensables?

- b) Le fait que l'entrepreneur soit en outre chargé de synchroniser les effets sonores qu'il doit créer avec certains effets optiques produits par d'autres entrepreneurs est-il éventuellement de nature à affecter la réponse à la question a)? »

Sur la première question

- 13 Par cette question, la juridiction nationale vise à savoir si l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que relève de cette disposition l'activité d'un entrepreneur qui effectue la sonorisation de manifestations artistiques ou récréatives en harmonisant le choix et l'utilisation des appareils employés en fonction des conditions acoustiques existantes et des effets sonores recherchés et qui fournit les appareils et les opérateurs indispensables.
- 14 Le gouvernement allemand observe qu'une telle activité ne relève pas de l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, mais de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive. Il expose à cet égard que, revêtant un caractère dérogatoire par rapport à la seconde, la première de ces dispositions doit être interprétée strictement et que, dès lors, en cas de doutes sérieux sur son applicabilité, la règle de base énoncée dans l'article 9, paragraphe 1, doit s'appliquer en priorité.
- 15 En l'occurrence, il existerait à tout le moins des doutes sérieux quant à la question de savoir si les prestations décrites dans la première question relèvent de l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive. En effet, les prestations en cause permettraient le déroulement d'activités notamment artistiques ou de divertissement, sans qu'elles constituent pour autant, au sens de cette disposition, des activités artistiques, de divertissement ou des activités similaires, dès lors que l'élément créateur culturel ferait défaut.
- 16 Quant à la question de savoir si de telles prestations peuvent être considérées comme accessoires à des activités notamment artistiques ou de divertissement, le

gouvernement fédéral considère que deux interprétations du terme « accessoires » sont possibles. Selon la première, il s'agirait de prestations accessoires à la personne du prestataire du service principal (par exemple, toutes les prestations effectuées par un artiste, qui sont accessoires à sa prestation artistique principale); selon la seconde, il s'agirait de prestations accessoires à l'objet de la prestation principale (par exemple, toute prestation accessoire à l'activité artistique principale, indépendamment de la personne qui l'effectue).

- 17 Le gouvernement allemand se prononce en faveur de la première interprétation. Il invoque à cet égard la finalité de l'article 9, paragraphe 2, sous c), qui est de retenir fiscalement, pour des raisons de simplification, un lieu unique pour toutes les activités accessoires à la prestation principale des artistes, sportifs, etc. dans le cadre d'une manifestation. Cette approche permettrait de résoudre le problème de l'évasion fiscale des prestataires de services extrêmement mobiles, tels les artistes, qui peuvent facilement déplacer le siège ou l'établissement à partir duquel ils opèrent vers des pays qui constituent des paradis fiscaux.

- 18 Inversement, la seconde interprétation engendrerait un risque d'évasion fiscale et d'abus par des prestataires de services dont l'activité ne présente pas de caractère de mobilité, qui ont leur siège ou un établissement stable dans un État membre, mais qui fournissent leurs services dans un autre État membre. En effet, il serait difficile de contrôler de telles prestations effectuées dans divers États membres. Ainsi, dans l'affaire au principal, rien ne prouverait que M. Dudda s'est effectivement acquitté de la taxe sur le chiffre d'affaires dans les États membres dans lesquels les manifestations concernées ont eu lieu. Il serait donc plus simple que la taxe sur le chiffre d'affaires soit perçue dans l'État membre dans lequel un tel prestataire de services est établi.

- 19 Enfin, l'interprétation préconisée serait également corroborée par le libellé de l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, qui utilise les termes « le cas échéant ». Ces termes seraient superflus si la seconde interprétation était correcte, parce que, dans une telle hypothèse, toute prestation fournie par un tiers et ayant

un rapport quelconque avec la prestation principale, notamment artistique ou de divertissement, relèverait, en tant que prestation accessoire, de la disposition considérée.

- 20 Il convient de rappeler à cet égard que, en ce qui concerne le rapport entre les paragraphes 1 et 2 de l'article 9 de la sixième directive, la Cour a déjà précisé que le paragraphe 2 de l'article 9 indique toute une série de rattachements spécifiques, alors que le paragraphe 1 donne à ce sujet une règle de caractère général. L'objectif de ces dispositions est d'éviter, d'une part, les conflits de compétence, susceptibles de conduire à des doubles impositions, et, d'autre part, la non-imposition de recettes, ainsi qu'il est relevé au paragraphe 3 de l'article 9, bien que seulement pour des situations spécifiques (arrêt du 4 juillet 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251, point 14).
- 21 Il en résulte que, s'agissant de l'interprétation de l'article 9, il n'existe aucune prééminence du paragraphe 1 sur le paragraphe 2 de cette disposition. La question qui se pose dans chaque situation consiste à se demander si elle est régie par l'un des cas mentionnés à l'article 9, paragraphe 2; à défaut, elle relève du paragraphe 1.
- 22 Il y a donc lieu de déterminer le champ d'application de l'article 9, paragraphe 2, à la lumière de sa finalité, laquelle découle du septième considérant de la directive, ainsi libellé:

« la détermination du lieu des opérations imposables a entraîné des conflits de compétences entre les États membres, notamment en ce qui concerne la livraison d'un bien avec montage et les prestations de services; ... si le lieu des prestations de services doit en principe être fixé à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité professionnelle, il convient toutefois de fixer ce lieu dans le pays du preneur, notamment pour certaines prestations de services effectuées entre assujettis et dont le coût entre dans le prix des biens ».

- 23 Ainsi, l'article 9, paragraphe 2, de la sixième directive vise, dans son ensemble, à établir un régime spécial pour des prestations de services effectuées entre assujettis et dont le coût entre dans le prix des biens.
- 24 Une finalité analogue sous-tend également l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive, qui fixe le lieu des prestations de services ayant pour objet des activités notamment artistiques ou de divertissement, ainsi que des activités qui leur sont accessoires, à l'endroit où ces prestations sont matériellement exécutées. Le législateur communautaire a en effet considéré que, dans la mesure où le prestataire fournit ses services dans l'État dans lequel de telles prestations sont matériellement exécutées et que l'organisateur de la manifestation perçoit dans ce même État la TVA visant à grever le consommateur final, la TVA ayant pour assiette toutes ces prestations dont le coût entre dans le prix de la prestation globale payée par le consommateur final devait être versée à cet État et non à celui dans lequel le prestataire a établi le siège de son activité économique.
- 25 Quant aux critères selon lesquels une prestation déterminée doit être considérée comme relevant de l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, il convient de constater qu'aucun niveau artistique particulier n'est exigé et que non seulement des prestations ayant pour objet des activités notamment artistiques ou de divertissement, mais également celles ayant pour objet des activités simplement similaires relèvent de cette disposition.
- 26 Lorsque le caractère artistique ou divertissant de l'activité principale n'est pas contesté, comme c'est le cas dans la situation qui fait l'objet de la première question, il reste à examiner si une prestation comme celle qui est en cause dans le litige au principal constitue une prestation de services accessoire au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive.
- 27 Il y a lieu de préciser à cet égard que, eu égard aux constatations faites aux points 24 et 25 du présent arrêt, doivent être considérées comme des prestations de services accessoires à une activité notamment artistique ou de divertissement toutes les prestations qui, sans constituer elles-mêmes une telle activité, constituent une condition nécessaire à la réalisation de cette même activité.

- 28 Il s'agit donc de prestations qui sont accessoires à l'activité principale vue objectivement, indépendamment de la personne qui les effectue.
- 29 Cette interprétation est corroborée par le libellé de l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive, qui fait état de prestations de services accessoires aux activités notamment artistiques ou de divertissement, sans comporter d'indication relative aux personnes qui exercent ces activités.
- 30 Les termes « le cas échéant » ne contredisent d'ailleurs pas l'interprétation ainsi dégagée, dans la mesure où ils indiquent simplement que l'existence d'une activité accessoire à côté d'une activité artistique ou de divertissement principale n'est pas toujours présente.
- 31 Il résulte de ce qui précède que, dès lors que la prestation ayant pour objet la sonorisation d'une manifestation artistique ou de divertissement constitue une condition nécessaire à la réalisation de cette manifestation, elle doit être considérée comme une prestation accessoire au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive.
- 32 Quant au risque d'évasion fiscale et d'abus de la part de prestataires de tels services qui, tout en ayant établi le siège de leur activité économique dans un État membre, fournissent leurs prestations dans un autre État membre, il ne saurait conduire à une interprétation différente. Par ailleurs, comme la Commission l'a précisé lors de l'audience et ainsi que M. l'avocat général l'a relevé aux points 24 et 45 de ses conclusions, les articles 21 et 22, paragraphe 7, de la sixième directive permettent aux administrations fiscales des États membres de prendre les mesures nécessaires pour faire face à un tel risque.

- 33 Il convient donc de répondre à la première question que l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que relève de cette disposition l'activité d'un entrepreneur qui effectue la sonorisation de manifestations artistiques ou récréatives en harmonisant le choix et l'utilisation des appareils employés en fonction des conditions acoustiques existantes et des effets sonores recherchés et qui fournit les appareils et les opérateurs indispensables, dès lors que la prestation de cet entrepreneur constitue une condition nécessaire à la réalisation de la prestation artistique ou récréative principale.

Sur la seconde question

- 34 Il ressort de l'ordonnance de renvoi que, devant la juridiction nationale, M. Dudda a soutenu que les prestations qu'il avait effectuées dans le cadre des programmes « Klangwolke », au cours desquels les réalisations acoustiques devaient être synchronisées avec certains effets optiques, constituaient en soi des prestations récréatives.
- 35 C'est donc au vu de ce contexte que la juridiction nationale a posé sa seconde question préjudicielle.
- 36 Il y a lieu de relever à cet égard que la question de savoir si la synchronisation des effets sonores créés par un entrepreneur avec certains effets optiques produits par d'autres entrepreneurs constitue en soi une prestation de divertissement plutôt qu'une activité accessoire à une activité de divertissement appartient à l'appréciation de la juridiction nationale. Cette question est toutefois sans importance, dès lors que toutes ces prestations relèvent de la même disposition, à savoir l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive.

- 37 Par conséquent, il convient de répondre à la seconde question que le fait que l'entrepreneur soit en outre chargé de synchroniser les effets sonores qu'il doit créer avec certains effets optiques produits par d'autres entrepreneurs n'est pas de nature à affecter la réponse apportée à la première question.

Sur les dépens

- 38 Les frais exposés par les gouvernements allemand et italien, ainsi que par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (sixième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Finanzgericht Köln, par ordonnance du 17 octobre 1994, dit pour droit:

- 1) L'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive 77/388/CEE 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, doit être interprété en ce sens que relève de cette disposition l'activité d'un entrepreneur qui effectue la sonorisation de manifestations artistiques ou récréatives en harmonisant le choix et l'utilisation des appareils employés en fonction des conditions acoustiques existantes et des effets sonores recherchés et qui fournit les appareils et les opérateurs indispensables, dès

lors que la prestation de cet entrepreneur constitue une condition nécessaire à la réalisation de la prestation artistique ou récréative principale.

- 2) Le fait que l'entrepreneur soit en outre chargé de synchroniser les effets sonores qu'il doit créer avec certains effets optiques produits par d'autres entrepreneurs n'est pas de nature à affecter la réponse apportée à la première question.

Kakouris

Kapteyn

Murray

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 26 septembre 1996.

Le greffier

Le président de la sixième chambre

R. Grass

C. N. Kakouris