

62020CJ0637

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

28 avril 2022 (*1)

« Renvoi préjudiciel – Directive 2006/112/CE – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Article 30 bis, point 1 – Notion de “bon” – Article 30 bis, point 3 – Notion de “bon à usages multiples” – Vente d’une carte donnant à son titulaire le droit de bénéficier de plusieurs prestations de services touristiques pendant une durée limitée »

Dans l’affaire C-637/20,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour suprême administrative, Suède), par décision du 18 novembre 2020, parvenue à la Cour le 25 novembre 2020, dans la procédure

Skatteverket

contre

DSAB Destination Stockholm AB,

LA COUR (première chambre),

composée de M. A. Arabadjiev, président de chambre, Mme I. Ziemele, MM. T. von Danwitz (rapporteur), P. G. Xuereb et A. Kumin, juges,

avocate générale : Mme T. ?apeta,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

—

pour le Skatteverket, par Mme A.-S. Pallasdies, en qualité d’agent,

—

pour DSAB Destination Stockholm AB, par Mme U. Grefberg et Me M. Fri, advokat,

—

pour le gouvernement italien, par Mme G. Palmieri ainsi que par M. A. Maddalo, en qualité d’agents,

—

pour la Commission européenne, par Mmes J. Jokubauskait? et P. Carlin, en qualité d’agents,

ayant entendu l'avocate générale en ses conclusions à l'audience du 24 février 2022,

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 30 bis de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive (UE) 2016/1065 du Conseil, du 27 juin 2016 (JO 2016, L 177, p. 9) (ci-après la « directive TVA »).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Skatteverket (administration fiscale, Suède) à DSAB Destination Stockholm AB (ci-après « DSAB ») au sujet du traitement fiscal d'un instrument commercialisé par cette dernière sous la forme d'une carte dénommée « citycard » (ci-après la « carte en cause au principal »).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive TVA

3

En vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel.

4

L'article 30 bis de la directive TVA dispose :

« Aux fins de la présente directive, on entend par :

1)

“bon”, un instrument qui est assorti d'une obligation de l'accepter comme contrepartie totale ou partielle d'une livraison de biens ou d'une prestation de services et pour lequel les biens à livrer ou les services à prester ou l'identité de leurs fournisseurs ou prestataires potentiels sont indiqués soit sur l'instrument même, soit dans la documentation correspondante, notamment dans les conditions générales d'utilisation de cet instrument ;

2)

“bon à usage unique”, un bon pour lequel le lieu de la livraison des biens ou de la prestation des services à laquelle le bon se rapporte et la TVA due sur ces biens ou services sont connus au moment de l'émission du bon ;

3)

“bon à usages multiples”, un bon autre qu’un bon à usage unique. »

5

L’article 30 ter de la directive TVA prévoit :

« 1. Chaque transfert d’un bon à usage unique effectué par un assujetti agissant en son nom propre est considéré comme une livraison des biens ou une prestation des services auxquels le bon se rapporte. La remise matérielle des biens ou la prestation effective des services en échange d’un bon à usage unique accepté en contrepartie totale ou partielle par le fournisseur ou le prestataire n’est pas considérée comme une opération distincte.

Lorsqu’un transfert d’un bon à usage unique est effectué par un assujetti agissant au nom d’un autre assujetti, ce transfert est considéré comme une livraison des biens ou une prestation des services à laquelle le bon se rapporte, réalisée par l’autre assujetti au nom duquel l’assujetti agit.

Lorsque le fournisseur de biens ou le prestataire de services n’est pas l’assujetti qui a, en son nom propre, émis le bon à usage unique, ce fournisseur ou ce prestataire est néanmoins réputé avoir effectué à cet assujetti la livraison des biens ou la prestation des services en lien avec ce bon.

2. La remise matérielle des biens ou la prestation effective des services en échange d’un bon à usages multiples accepté en contrepartie totale ou partielle par le fournisseur ou le prestataire est soumise à la TVA en vertu de l’article 2, alors que tout transfert précédent d’un tel bon à usages multiples n’est pas soumis à la TVA.

Lorsque le bon à usages multiples est transféré par un assujetti autre que l’assujetti effectuant l’opération soumise à la TVA en vertu du premier alinéa, toute prestation de services pouvant être identifiée, tels que des services de distribution ou de promotion, est soumise à la TVA. »

6

L’article 73 bis de la directive TVA dispose :

« Sans préjudice de l’article 73, la base d’imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services effectuée en lien avec un bon à usages multiples est égale à la contrepartie payée en échange du bon ou, en l’absence d’information sur cette contrepartie, à la valeur monétaire indiquée sur le bon à usages multiples ou dans la documentation correspondante, diminuée du montant de la TVA afférente aux biens livrés ou aux services prestés. »

La directive 2016/1065

7

Les considérants 2, 4 et 5 de la directive 2016/1065, laquelle a modifié la directive 2006/112 aux fins d’y insérer notamment les articles 30 bis, 30 ter et 73 bis, énoncent :

« (2)

Afin de garantir un traitement uniforme et sûr, de respecter le principe d'un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, d'éviter les incohérences, les distorsions de concurrence, la double imposition ou la non-imposition et de réduire les risques d'évasion fiscale, il est nécessaire de prévoir des règles particulières applicables au traitement TVA des bons.

[...]

(4)

Seuls les bons pouvant être échangés contre des biens ou des services devraient être concernés par cette réglementation. Cette dernière ne devrait toutefois pas s'appliquer aux instruments qui permettent à leur détenteur de bénéficier d'une remise lors de l'achat de biens ou de services, mais qui n'incorporent pas pour autant un droit à recevoir lesdits biens ou services.

(5)

Les dispositions relatives aux bons ne devraient pas entraîner de modification du traitement TVA des tickets de transport, des billets d'entrée au cinéma et aux musées, des timbres-poste ou d'autres instruments similaires. »

Le droit suédois

8

Les articles 30 bis et 30 ter de la directive TVA ont été transposés dans le droit suédois, notamment, par les articles 20 et 21 du chapitre 1er, l'article 12 du chapitre 2 ainsi que l'article 3c du chapitre 7 de la mervärdesskattelagen (1994:200) [loi (1994:200), relative à la taxe sur la valeur ajoutée], du 30 mars 1994 (SFS 1994, no 200).

Le litige au principal et la question préjudicielle

9

DSAB est l'entreprise qui commercialise la carte en cause au principal à l'intention des touristes visitant la ville de Stockholm (Suède).

10

Cette carte donne à son titulaire le droit d'accéder, pendant une période limitée et à concurrence d'un certain montant, à une soixantaine d'attractions touristiques, telles que des sites d'intérêt ou des musées. Elle donne également accès à une dizaine de services de transport de personnes, tels que des circuits effectués avec les propres bus et bateaux de DSAB, dénommés « Hop On – Hop Off », et des visites organisées par d'autres prestataires. Certains de ces services sont soumis à la TVA à des taux allant de 6 % à 25 %, alors que d'autres en sont exonérés. Le titulaire de la carte en cause au principal utilise celle-ci comme moyen de paiement pour accéder ou utiliser un service et n'acquiesce aucun supplément, cette carte étant simplement enregistrée par l'intermédiaire d'un lecteur conçu à cet effet. En vertu d'un contrat conclu avec DSAB, le prestataire reçoit ensuite de la part de celle-ci, pour chaque accès ou utilisation, une contrepartie égale à un pourcentage du prix normal d'accès ou d'utilisation. Le prestataire n'est pas obligé d'accorder plus d'une fois l'accès à ses services au titulaire de ladite carte. DSAB ne garantit aucun nombre minimal de visiteurs. Si la limite de valeur de la même carte est atteinte, celle-ci ne peut plus être utilisée par son titulaire.

11

La carte en cause au principal existe en plusieurs versions, comportant des durées de validité et des limites de valeur différentes. Ainsi, une carte pour adultes d'une validité de 24 heures coûte 669 couronnes suédoises (SEK) (environ 65 euros). Pendant cette durée de validité, le titulaire peut utiliser cette carte comme moyen de paiement à concurrence d'un montant de 1800 SEK (environ 176 euros). Ladite durée de validité commence à courir lorsque ladite carte est utilisée pour la première fois. La même carte doit être utilisée dans un délai d'un an à compter de son achat.

12

Faisant suite à une demande de rescrit fiscal introduite par DSAB, la Skatterättsnämnden (commission de droit fiscal, Suède) a décidé que la carte en cause au principal ne constituait pas un « bon à usages multiples », au sens de l'article 30 bis de la directive TVA. Elle a estimé qu'il découlait notamment de la définition de « bon », au sens de cet article, et des dispositions relatives au calcul de la base d'imposition qu'un bon doit avoir une certaine valeur nominale ou porter sur des livraisons de biens ou des prestations de services déterminées. Selon cette commission, un bon doit faire clairement apparaître ce qui peut être obtenu en échange de ce dernier, même s'il peut exister, dans le cas d'un bon à usages multiples, une incertitude quant au taux de la taxe ou au pays où la taxation a lieu.

13

Le rescrit susmentionné a fait l'objet de recours formés devant la juridiction de renvoi, tant par l'administration fiscale que par DSAB.

14

L'administration fiscale fait valoir que la carte en cause au principal ne peut être qualifiée de « bon », au sens de l'article 30 bis de la directive TVA. Il s'agirait d'une forme de carte de loisirs, dont la limite de valeur serait très élevée par rapport à sa durée de validité, laquelle serait très courte. Ainsi, un consommateur moyen ne serait pas en mesure de bénéficier de la totalité des possibilités offertes par cette carte. La réduction dont bénéficie le titulaire de ladite carte par rapport au prix normal des attractions visitées serait proportionnelle au degré d'utilisation de celle-ci. Ainsi, la même carte ne pourrait être considérée, en tant que telle, comme étant échangée contre des biens ou des services.

15

DSAB fait valoir, en revanche, que la carte en cause au principal satisfait aux conditions énoncées à l'article 30 bis de la directive TVA et qu'elle constitue un « bon à usages multiples », au sens de cet article. DSAB relève notamment que les prestataires concernés sont obligés d'accepter cette carte en tant que moyen de paiement et que les conditions applicables aux titulaires de celle-ci indiquent quels services peuvent être payés avec ladite carte et quels sont les prestataires de ces services. La même carte pourrait être utilisée comme contrepartie de services taxables à des taux divers. Le montant de la TVA due pour les prestations pouvant être fournies en contrepartie de la carte en cause au principal ne serait dès lors pas connu au moment de l'émission de celle-ci.

16

Dans ces conditions, tout en constatant que la Cour ne s'était pas encore prononcée sur l'interprétation à donner aux dispositions de la directive TVA relatives aux bons et que les travaux du comité de la TVA institué à l'article 398 de cette directive n'avaient pas permis de dégager un consensus quant au traitement fiscal des instruments tels que la carte en cause au principal, le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour suprême administrative, Suède) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'article 30 bis de la [directive TVA] doit-il être interprété en ce sens qu'une carte telle que celle en cause au principal, qui donne à son titulaire le droit de bénéficier de divers services à un endroit donné, pendant une période limitée et à concurrence d'un certain montant, constitue un bon et s'agit-il, dans ce cas, d'un bon à usages multiples ? »

Sur la question préjudicielle

17

Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 30 bis de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'un instrument qui donne à son titulaire le droit de bénéficier de divers services à un endroit donné, pendant une période limitée et à concurrence d'un certain montant, peut constituer un « bon », au sens de l'article 30 bis, point 1, de cette directive, même si, en raison de la durée de validité limitée de cet instrument, un consommateur moyen ne saurait bénéficier de la totalité des services proposés et que, dans l'affirmative, un tel instrument peut constituer un « bon à usages multiples », au sens de l'article 30 bis, point 3, de ladite directive.

18

Conformément à une jurisprudence constante, il y a lieu, pour l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (arrêt du 18 novembre 2020, Kaplan International Colleges UK, C-777/19, EU:C:2020:934, point 39 et

jurisprudence citée).

19

À cet égard, il convient, en premier lieu, de déterminer dans quelles conditions un instrument peut être qualifié de « bon », à la lumière du libellé de l'article 30 bis, point 1, de la directive TVA.

20

Selon cette disposition, un bon est un instrument qui, premièrement, est assorti d'une obligation de l'accepter comme contrepartie totale ou partielle d'une livraison de biens ou d'une prestation de services et, deuxièmement, pour lequel les biens à livrer ou les services à prester ou l'identité de leurs fournisseurs ou prestataires potentiels sont indiqués soit sur l'instrument même, soit dans la documentation correspondante, notamment dans les conditions générales d'utilisation de cet instrument.

21

Il convient donc de vérifier, d'une part, si un tel instrument est assorti d'une obligation de l'accepter comme contrepartie totale ou partielle d'une livraison de biens ou d'une prestation de services et, d'autre part, si ledit instrument ou la documentation correspondante précisent quels sont les biens à livrer ou les services à prester ou l'identité de leurs fournisseurs ou prestataires potentiels. Ainsi qu'il ressort du libellé de l'article 30 bis, point 1, de la directive TVA, comportant la conjonction de coordination « et », et ainsi que Mme l'avocate générale l'a constaté au point 41 de ses conclusions, les deux conditions rappelées au point 20 du présent arrêt sont cumulatives.

22

En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que ces deux conditions semblent être satisfaites, ce qu'il incombera, toutefois, à la juridiction de renvoi de vérifier.

23

En ce qui concerne l'argumentation invoquée par l'administration fiscale, selon laquelle la carte en cause au principal ne saurait constituer un « bon », au sens de l'article 30 bis, point 1, de la directive TVA, au motif qu'un consommateur moyen serait dans l'impossibilité de bénéficier de tous les services proposés, eu égard à la durée de validité limitée de cette carte, force est de constater qu'une telle argumentation ne saurait être retenue.

24

En effet, ainsi que Mme l'avocate générale l'a observé, en substance, au point 57 de ses conclusions, il ne ressort pas de la définition du « bon », énoncée à l'article 30 bis, point 1, de la directive TVA, que la durée de validité de la carte concernée ou la possibilité de bénéficier de la totalité des services qui y sont proposés seraient des éléments pertinents aux fins de la qualification de ladite carte en tant que « bon », au sens de cette disposition.

25

En outre, contrairement à ce que le gouvernement italien soutient dans ses observations écrites, l'émission d'un instrument tel que la carte en cause au principal ne saurait être qualifiée de « prestation de service unique », eu égard à la diversité des services proposés et des opérateurs économiques tiers intervenant en qualité de prestataires.

26

Une telle qualification serait, par ailleurs, contraire à l'objectif qui a été exprimé au considérant 5 de la directive 2016/1065, car elle aboutirait à imposer un taux de taxation unique à des services tels que les transports ou les entrées de musée, qui sont soumis à des taux de TVA différents ou qui sont exonérés de cette taxe. Une telle qualification pourrait aussi aboutir à une double imposition des services concernés, alors même que la directive 2016/1065 avait notamment pour but d'éviter celle-ci, ainsi qu'il ressort du considérant 2 de cette dernière.

27

Dans ces conditions, et sous réserve de la vérification mentionnée au point 22 du présent arrêt, il apparaît possible de qualifier la carte en cause au principal de « bon », au sens de l'article 30 bis, point 1, de la directive TVA.

28

En second lieu, s'agissant de la qualification de la carte en cause au principal de « bon à usages multiples », au sens de l'article 30 bis, point 3, de la directive TVA, il y a lieu de relever que cette notion revêt une portée résiduelle. En effet, tous les bons autres que les bons à usage unique constituent des « bons à usages multiples », conformément à cette disposition. Par conséquent, il y a lieu de vérifier, d'abord, si ladite carte relève de la notion de « bon à usage unique », visée à l'article 30 bis, point 2, de la directive TVA.

29

Conformément à cette dernière disposition, un « bon à usage unique » est défini comme un bon pour lequel le lieu de la livraison des biens ou de la prestation des services à laquelle ce bon se rapporte et la TVA due sur ces biens ou ces services sont connus au moment de son émission.

30

En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que la carte en cause au principal permet l'accès à diverses prestations de services, qui sont soumises à des taux de TVA différents ou exonérées, et qu'il est impossible de prévoir à l'avance quelles sont les prestations qui seront choisies par le titulaire de cette carte.

31

Dans ce cas, force est de constater que la TVA due sur les services obtenus par le titulaire de la carte en cause n'est pas connue au moment de l'émission de celle-ci, ce qui exclut sa qualification en tant que « bon à usage unique », au sens de l'article 30 bis, point 2, de la directive TVA. Par conséquent, ainsi que Mme l'avocate générale l'a relevé au point 66 de ses conclusions, dès lors que, sous réserve de la vérification mentionnée au point 22 du présent arrêt, cette carte peut constituer un « bon », elle devrait être qualifiée de « bon à usages multiples », au sens de l'article 30 bis, point 3, de cette directive. Son traitement fiscal devra être établi à la lumière de l'article 30 ter, paragraphe 2, ainsi que de l'article 73 bis de ladite directive.

32

Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 30 bis de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'un instrument qui donne à son titulaire le droit de bénéficier de divers services à un endroit donné, pendant une

période limitée et à concurrence d'un certain montant, peut constituer un « bon », au sens de l'article 30 bis, point 1, de cette directive, même si, en raison de la durée de validité limitée de cet instrument, un consommateur moyen ne saurait bénéficier de la totalité des services proposés. Ledit instrument constitue un « bon à usages multiples », au sens de l'article 30 bis, point 3, de ladite directive, dès lors que la TVA due sur ces services n'est pas connue au moment de l'émission de celui-ci.

Sur les dépens

33

La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit :

L'article 30 bis de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive (UE) 2016/1065 du Conseil, du 27 juin 2016, doit être interprété en ce sens qu'un instrument qui donne à son titulaire le droit de bénéficier de divers services à un endroit donné, pendant une période limitée et à concurrence d'un certain montant, peut constituer un « bon », au sens de l'article 30 bis, point 1, de cette directive, même si, en raison de la durée de validité limitée de cet instrument, un consommateur moyen ne saurait bénéficier de la totalité des services proposés. Ledit instrument constitue un « bon à usages multiples », au sens de l'article 30 bis, point 3, de ladite directive, dès lors que la taxe sur la valeur ajoutée due sur ces services n'est pas connue au moment de l'émission de celui-ci.

Signatures

(*1) Langue de procédure : le suédois.