

62022CJ0733

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

8 février 2024 (*1)

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 98 – Faculté pour les États membres d'appliquer un taux réduit de TVA à certaines livraisons de biens et prestations de services – Annexe III, point 12 – Taux réduit de TVA applicable à l'hébergement fourni dans des hôtels et établissements similaires – Application de ce taux uniquement aux établissements d'hébergement disposant d'un certificat de classement – Principe de neutralité fiscale »

Dans l'affaire C-733/22,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, Bulgarie), par décision du 18 novembre 2022, parvenue à la Cour le 29 novembre 2022, dans la procédure

Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

contre

« Valentina Heights » EOOD,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. F. Biltgen, président de chambre, M. N. Wahl et Mme M. L. Arastey Sahún (rapporteure), juges,

avocat général : M. M. Szpunar,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

—

pour le Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, par Mme E. Pavlova,

—

pour « Valentina Heights » EOOD, par Me D. D. Dimitrova, avocat,

—

pour la Commission européenne, par Mmes A. Armenia et D. Drambozova, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 98, paragraphe 2, et de l'annexe III, point 12, 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) (ci-après la « directive TVA »).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur de la direction « Recours et pratique en matière de fiscalité et de sécurité sociale » de Sofia auprès de l'administration centrale de l'Agence nationale des recettes publiques, Bulgarie, ci-après le « Direktor ») à « Valentina Heights » EOOD au sujet de l'application du taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) aux activités de cette société au cours d'une période pendant laquelle elle ne disposait pas de certificat de classement pour l'établissement d'hébergement qu'elle gère.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3

L'article 96 de la directive TVA dispose :

« Les États membres appliquent un taux normal de TVA fixé par chaque État membre à un pourcentage de la base d'imposition qui est le même pour les livraisons de biens et pour les prestations de services. »

4

L'article 98, paragraphes 1 et 2, de cette directive prévoit :

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

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

[...] »

5

L'article 135 de ladite directive est libellé comme suit :

« 1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

l) l'affermage et la location de biens immeubles.

2. Sont exclues de l'exonération prévue au paragraphe 1, point l), les opérations suivantes :

a)

les opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des États membres qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, y compris les locations de camps de vacances ou de terrains aménagés pour camper ;

[...] »

6

L'annexe III de la directive TVA contient la liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet des taux réduits de TVA visés à l'article 98 de cette directive. Le point 12 de cette annexe mentionne les services suivants :

« l'hébergement fourni dans des hôtels et établissements similaires, y compris la fourniture d'hébergement de vacances et la location d'emplacements de camping et d'emplacements pour caravanes ».

Le droit bulgare

La loi relative à la TVA

7

Aux termes de l'article 66 du zakon za danak varhu dobavenata stoynost (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée) (DV no 63, du 4 août 2006), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après la « loi relative à la TVA ») :

« (1) Le taux d'imposition est de 20 % pour :

1.

les livraisons imposables, à l'exception de celles expressément indiquées comme imposables au taux zéro.

[...]

(2) [...] Le taux d'imposition pour l'hébergement fourni dans des hôtels et établissements similaires, y compris la fourniture d'hébergement de vacances et la location d'emplacements de camping et d'emplacements pour caravanes, est de 9 %.

[...] »

8

Le paragraphe 1, point 45, des dispositions complémentaires de la loi relative à la TVA prévoit que, aux fins de cette loi, on entend par « hébergement » les « services touristiques de base au sens du point 69 [du paragraphe 1] des dispositions complémentaires du [zakon za turizma (loi relative au tourisme) (DV no 30, du 26 mars 2013)], à l'exclusion de la fourniture d'un service touristique général ».

Le règlement d'application de la loi relative à la TVA

9

L'article 40 du pravilnik za prilagane na zakona za danak varhu dobavenata stoynost (règlement d'application de la loi relative à la TVA) (DV no 76, du 15 septembre 2006), intitulé « Hébergement fourni par des hôtels », dispose, à son paragraphe 1 :

« Pour prouver les prestations visées à l'article 66, paragraphe 2, de la loi [relative à la TVA], lorsque le service est fourni par une personne assurant l'hébergement dans des établissements touristiques, cette dernière doit disposer de :

1.

une copie du registre des arrivées des touristes ;

2.

un certificat de classement de l'établissement touristique ;

3.

une facture pour la prestation, sauf si l'émission d'une telle facture n'est pas obligatoire en vertu de l'article 113, paragraphe 3, de la loi [relative à la TVA]. »

La loi relative au tourisme

10

L'article 111 de la loi relative au tourisme est libellé comme suit :

« (1) Sur le territoire bulgare, l'activité d'hôtellerie ou de restauration ne peut être exercée que dans les établissements touristiques classés en vertu de la présente loi.

(2) [...] Le classement est effectué par le [ministara na turizma (ministre du Tourisme, Bulgarie)] et par les maires des communes ou par des fonctionnaires autorisés par eux, pour les types d'établissements et les catégories spécifiés dans la présente loi.

[...] »

11

Aux termes de l'article 113, paragraphe 1, de cette loi :

« Peut exercer l'activité d'hôtellerie ou de restauration une personne qui :

[...]

3.

dispose d'un personnel possédant la qualification professionnelle et linguistique requise, avec l'ancienneté requise pour le personnel d'encadrement. »

12

L'article 114, points 1 et 2, de ladite loi prévoit :

« Les personnes exerçant une activité d'hôtellerie et/ou de restauration dans des établissements touristiques [...] sont tenues de :

1.

fournir des services touristiques dans un établissement touristique classé ou dans un établissement auquel a été délivré un certificat provisoire en raison de l'ouverture d'une procédure de classement ;

2.

fournir des services touristiques dans un établissement touristique qui répond aux exigences de la catégorie qui lui est attribuée [...] »

13

L'article 133, paragraphe 1, de la même loi dispose :

« La catégorie des établissements d'hébergement et de leurs établissements supplémentaires de restauration et de divertissement [...] est déterminée sur la base du respect des exigences minimales obligatoires en matière de construction, d'aménagement et d'équipement, de service, de services proposés et de qualification professionnelle et linguistique du personnel [...] »

14

Le paragraphe 1 des dispositions complémentaires de la loi relative au tourisme prévoit :

« Au sens de la présente loi, on entend par :

[...]

69. "Services touristiques de base" : hébergement, repas et transport.

[...] »

15

Aux termes du paragraphe 121 des dispositions transitoires et finales de la loi modifiant et complétant la loi relative au tourisme :

« Pour les établissements touristiques classés avant le 26 mars 2013 [date d'entrée en vigueur de la loi relative au tourisme], les documents de classement doivent être déposés en 2019. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

16

Valentina Heights est une société de droit bulgare dont l'objet social comprend, notamment, les activités de tourisme, de restauration, d'hôtellerie et d'organisation de voyages. Elle a été enregistrée aux fins de la loi relative à la TVA le 13 décembre 2016.

17

Cette société a fait l'objet d'un contrôle fiscal portant sur la période allant du 13 décembre 2016 au 29 février 2020. Au cours de ce contrôle, il a été établi que, pendant cette période, ladite société avait pris en location un complexe touristique d'appartements également dénommé « Valentina Heights » (ci-après le « complexe touristique en cause »), situé dans la ville de Bansko (Bulgarie) et appartenant à des particuliers. Selon les contrats de gestion des biens immobiliers privés faisant partie de ce complexe, les propriétaires de ces biens ont accepté que Valentina Heights gère, entretienne et donne en location en leur nom lesdits biens à des tiers. Ainsi, pendant ladite période, cette société a exercé une activité d'hébergement dans ledit complexe. Les recettes de cette activité ont été comptabilisées au moyen de caisses enregistreuses électroniques connectées à l'administration fiscale et par voie bancaire. La société a appliqué la TVA au taux de 9 % sur les opérations réalisées.

18

Valentina Heights a produit un certificat daté du 15 février 2013, délivré par le maire de la commune de Bansko, classant le complexe touristique en cause, à savoir une maison d'hôtes d'une capacité de 9 chambres et de 19 lits.

19

Le 18 novembre 2016, cette société a déposé au ministerstvo na turizma (ministère du Tourisme, Bulgarie) une demande de classement de ce complexe dans la catégorie « trois étoiles », avec une capacité déclarée de 23 chambres et de 46 lits.

20

Par arrêté du 7 mars 2019, le maire de la commune de Bansko a retiré le classement de la maison d'hôtes accordé par le certificat susmentionné.

21

Le 27 septembre 2019, Valentina Heights a déposé au ministère du Tourisme une demande de classement d'un snack-bar appartenant au complexe touristique en cause dans la catégorie « deux étoiles ».

22

Les 22 juillet, 1er octobre et 16 octobre 2019 ainsi que les 16 et 18 septembre 2020, cette société a apporté des compléments aux documents joints aux demandes de classement visées aux points 19 et 21 du présent arrêt.

23

Par arrêté du 21 septembre 2020, le zamestnik-ministara na turizma (vice-ministre du Tourisme, Bulgarie) a ouvert une procédure de classement de ces établissements touristiques et a délivré,

pour le complexe touristique en cause et pour le snack-bar y afférant, des certificats provisoires valables jusqu'au 21 janvier 2021.

24

Le 4 décembre 2020, les services des recettes près la teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (direction territoriale de l'Agence nationale des recettes publiques, Bulgarie) ont émis, pour les périodes fiscales des mois de mars 2019 et de juin 2019 ainsi que pour celle allant du mois d'août 2019 au mois de février 2020, un avis de redressement de la TVA déclarée, confirmé par une décision du Direktor du 22 février 2021.

25

Dans cet avis de redressement, il a été relevé que Valentina Heights disposait du certificat visé au point 18 du présent arrêt pour la période allant du 15 février 2013 au 7 mars 2019. Il a été ainsi constaté que, après cette dernière date, cette société ne disposait pas de certificat de classement pour le complexe touristique en cause et qu'elle avait donc mentionné à tort une TVA de 9 % sur les factures qu'elle avait établies après ladite date. De ce fait, ladite société ne respectait pas l'article 40, paragraphe 1, point 2, du règlement d'application de la loi relative à la TVA, qui prévoit que, afin de prouver l'existence de prestations bénéficiant du taux réduit de TVA de 9 %, la personne qui fournit ces prestations doit disposer, notamment, d'un tel certificat. Ainsi, conformément à l'article 66, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, un complément de TVA a été calculé pour soumettre au taux normal de TVA de 20 % les prestations que Valentina Heights avait fournies sans disposer d'un certificat de classement.

26

Par un jugement du 6 décembre 2021, l'Administrativen sad Blagoevgrad (tribunal administratif de Blagoevgrad, Bulgarie) a accueilli le recours introduit par Valentina Heights contre ledit avis de redressement. Cette juridiction a relevé que cette société avait effectué toutes les démarches nécessaires pour obtenir un certificat de classement, dès lors qu'elle avait soumis, en 2016 et en 2019 respectivement, les demandes visées aux points 19 et 21 du présent arrêt, mais que le ministère du Tourisme n'avait pas délivré à temps les certificats de classement demandés, celui-ci n'ayant délivré des certificats provisoires que le 23 septembre 2020. Ladite juridiction a ainsi considéré que, conformément à la jurisprudence de la Cour issue en particulier de l'arrêt du 22 octobre 1998, *Madgett et Baldwin* (C-308/96 et C-94/97, EU:C:1998:496), le régime spécial d'imposition des prestations touristiques devait être appliqué en fonction de la nature de l'activité exercée et non pas en fonction d'un enregistrement régi par une loi spéciale, en l'occurrence la loi relative au tourisme.

27

Le Direktor a formé un pourvoi en cassation contre ce jugement devant le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, Bulgarie), la juridiction de renvoi, en soutenant que la fourniture de services dans des établissements touristiques qui ne disposent pas d'un certificat de classement ou d'un certificat provisoire ne doit pas être considérée comme étant un hébergement, au sens de l'article 66, paragraphe 2, de la loi relative à la TVA, ni ne doit bénéficier d'un taux d'imposition réduit.

28

À cet égard, la juridiction de renvoi rappelle qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, et notamment de l'arrêt du 6 mai 2010, *Commission/France* (C-94/09, EU:C:2010:253, point 28),

que, lorsqu'un État membre décide de faire usage de la possibilité ouverte par l'article 98, paragraphes 1 et 2, de la directive TVA d'appliquer un taux réduit de TVA à une catégorie de prestations figurant à l'annexe III de cette directive, il a, sous réserve de respecter le principe de neutralité fiscale, la possibilité de limiter l'application de ce taux réduit de TVA à des aspects concrets et spécifiques de cette catégorie.

29

En outre, cette juridiction relève que la directive TVA ne définit pas la notion d'« hébergement fourni dans des hôtels et établissements similaires », au sens de l'annexe III, point 12, de cette directive.

30

La juridiction de renvoi fait observer que, en revanche, l'article 135, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la directive TVA dispose que sont exclues de l'exonération relative à l'affermage et à la location de biens immeubles « les opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des États membres qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire ». Selon cette juridiction, il s'ensuit que les opérations d'hébergement doivent être conformes aux définitions figurant dans la législation des États membres. Or, le paragraphe 1, point 45, des dispositions complémentaires de la loi relative à la TVA définirait la notion d'« hébergement » par référence à la loi relative au tourisme.

31

Dès lors, elle se demande si le fait que le droit bulgare soumette l'hébergement fourni dans des hôtels et des établissements similaires à des exigences de classement peut être considéré comme limitant l'application du taux réduit à des aspects concrets et spécifiques, au sens de la jurisprudence de la Cour, ou si le taux réduit pour l'imposition d'un tel hébergement à la TVA devrait être appliqué en fonction de la nature de l'activité exercée et non en fonction du classement exigé par la loi relative au tourisme.

32

Dans ces conditions, le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

L'article 98, paragraphe 2, de la [directive TVA], lu en combinaison avec le point 12 de l'annexe III de cette directive, doit-il être interprété en ce sens que le taux réduit de TVA sur l'hébergement fourni dans des hôtels et établissements similaires prévu par cette disposition peut être appliqué dans le cas où ces établissements ne sont pas classés conformément à la législation nationale de l'État membre [de la juridiction] de renvoi ?

2)

En cas de réponse négative, l'article 98, paragraphe 2, de la [directive TVA], lu en combinaison avec le point 12 de l'annexe III de cette directive, peut-il être interprété en ce sens qu'il permet une application sélective du taux réduit à des aspects concrets et spécifiques d'une catégorie de services, consistant à exiger que l'hébergement fourni dans des hôtels et des établissements similaires ne soit fourni que dans des établissements d'hébergement classés en vertu de la législation nationale de l'État membre [de la juridiction] de renvoi ou disposant d'un certificat provisoire en raison de l'ouverture d'une procédure de classement ? »

33

Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 98, paragraphe 2, de la directive TVA, lu en combinaison avec l'annexe III, point 12, de cette directive, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale en vertu de laquelle le taux réduit de TVA pour l'hébergement fourni dans des hôtels et établissements similaires est soumis à l'obligation, pour un tel établissement, de disposer d'un certificat de classement ou d'un certificat de classement provisoire.

34

En vertu de l'article 96 de la directive TVA, chaque État membre applique un même taux normal de TVA pour les livraisons de biens et pour les prestations de services.

35

Par dérogation à ce principe, l'article 98 de cette directive prévoit la possibilité d'appliquer des taux réduits de TVA. À cette fin, l'annexe III de ladite directive énumère, de manière exhaustive, les catégories de livraisons de biens et de prestations de services pouvant faire l'objet de taux réduits.

36

Plus particulièrement, l'annexe III, point 12, de la directive TVA permet aux États membres d'appliquer un taux réduit de TVA à « l'hébergement fourni dans des hôtels et établissements similaires, y compris la fourniture d'hébergement de vacances et la location d'emplacements de camping et d'emplacements pour caravanes ».

37

La directive TVA ne contient pas de définition de la notion d'« hébergement fourni dans des hôtels et établissements similaires », figurant dans cette annexe III, point 12.

38

Cela étant, l'article 135, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de la directive TVA dispose que sont exclues du bénéfice de l'exonération de TVA prévue pour l'affermage et la location de biens immeubles, par l'article 135, paragraphe 1, sous l), de cette directive, « les opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des États membres qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, y compris les locations de camps de vacances ou de terrains aménagés pour camper ».

39

À cet égard, force est de constater que l'annexe III, point 12, de la directive TVA est formulée, en substance, en des termes équivalents à ceux de l'article 135, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), de cette directive.

40

Ainsi que le précise cette dernière disposition, les opérations d'hébergement effectuées, notamment, dans le cadre du secteur hôtelier s'entendent « telles qu'elles sont définies dans la législation des États membres ». Or, la juridiction de renvoi fait observer que le droit bulgare définit

la notion d'« hébergement » par référence à la loi relative au tourisme, en vertu de laquelle les établissements d'hébergement doivent disposer d'un certificat de classement ou d'un certificat de classement provisoire.

41

La Cour a déjà jugé que, pour définir les opérations d'hébergement qui doivent être taxées par dérogation à l'exonération de l'affermage et de la location de biens immeubles, conformément à cet article 135, paragraphe 2, premier alinéa, sous a), les États membres jouissent d'une marge d'appréciation. Il appartient à ceux-ci, en conséquence, lors de la transposition de cette disposition, d'introduire des critères leur paraissant appropriés pour établir la distinction entre les opérations taxables et celles qui ne le sont pas (voir, en ce sens, arrêt du 16 décembre 2010, *MacDonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, point 50 et jurisprudence citée).

42

À cet égard, en l'occurrence, il découle de la décision de renvoi que, dans l'avis de redressement mentionné au point 25 du présent arrêt, les autorités fiscales ont considéré que, pendant la période au cours de laquelle *Valentina Heights* ne disposait pas de certificat de classement, les prestations que cette société a fournies auraient dû être facturées au taux normal de TVA, à savoir le taux de 20 %, et non au taux réduit de 9 %. Ainsi, force est de constater que, quand bien même ces prestations ont été fournies dans un établissement non classé en vertu de la loi relative au tourisme, elles ont été considérées par ces autorités fiscales comme constituant des opérations d'hébergement effectuées dans le cadre du secteur hôtelier. En effet, si tel n'avait pas été le cas, lesdites prestations auraient été exonérées de TVA, conformément à l'article 135, paragraphe 1, sous l), de la directive TVA.

43

S'agissant ensuite de la question de savoir si les États membres peuvent subordonner la possibilité d'appliquer un taux réduit de TVA à la condition que les établissements concernés disposent d'un certificat de classement ou d'un certificat de classement provisoire, il y a lieu de rappeler que, ainsi qu'il ressort du libellé de l'article 98 de la directive TVA, l'application d'un ou de deux taux réduits n'est pas obligatoire. Elle constitue une possibilité reconnue aux États membres, par dérogation au principe selon lequel le taux normal est applicable (arrêt du 9 mars 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, point 25). Par conséquent, les États membres peuvent, en principe, choisir d'appliquer un taux réduit de TVA à certaines prestations d'hébergement visées à l'annexe III, point 12, de la directive TVA, tout en appliquant le taux normal à d'autres de ces prestations (voir, en ce sens, arrêt du 27 juin 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, C-597/17, EU:C:2019:544, point 45 ainsi que jurisprudence citée).

44

L'exercice de la possibilité de procéder à une application sélective du taux réduit de TVA reconnue aux États membres est soumis à la double condition, d'une part, de n'isoler, aux fins de l'application du taux réduit, que des aspects concrets et spécifiques de la catégorie de prestations en cause et, d'autre part, de respecter le principe de neutralité fiscale (arrêt du 27 février 2014, *Pro Med Logistik et Pongratz*, C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111, point 45 ainsi que jurisprudence citée).

45

Afin de déterminer, dans un premier temps, si l'hébergement dans des établissements classés

constitue un aspect concret et spécifique de la catégorie relative à l'hébergement fourni dans des hôtels et établissements similaires, il y a lieu d'examiner s'il s'agit d'une prestation de service identifiable, en tant que telle, séparément des autres prestations de cette catégorie (voir, en ce sens, arrêt du 27 février 2014, *Pro Med Logistik et Pongratz*, C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111, point 47 ainsi que jurisprudence citée).

46

La Commission européenne soutient, dans ses observations écrites, que tel est le cas en l'espèce, compte tenu du cadre juridique spécifique prévu en Bulgarie pour le classement des établissements touristiques, qui leur impose toute une série d'obligations. Elle mentionne, notamment, l'article 113, paragraphe 1, point 3, de la loi relative au tourisme, prévoyant l'obligation de disposer d'un personnel possédant la qualification professionnelle et linguistique requise, ainsi que l'ancienneté requise pour le personnel d'encadrement, ou l'article 133, paragraphe 1, de cette loi, prévoyant que la catégorie des établissements d'hébergement est déterminée sur la base du respect d'exigences minimales obligatoires en matière, notamment, de construction, d'aménagement et d'équipement ainsi que de services proposés.

47

Au regard de ces obligations, la Commission fait référence à l'arrêt du 27 février 2014, *Pro Med Logistik et Pongratz* (C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111), qui concernait la question de savoir si le transport urbain de personnes en taxi constituait un aspect concret et spécifique des prestations fournies par les entreprises de transport de personnes et des bagages qui les accompagnent, et dans lequel la Cour a relevé que le cadre juridique applicable aux entreprises de taxi était beaucoup plus contraignant que celui applicable aux entreprises de location de voitures avec chauffeur.

48

Or, en l'occurrence, contrairement aux caractéristiques de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt visé au point précédent, il semble découler du cadre juridique national, tel qu'il ressort non seulement des informations fournies dans la décision de renvoi mais également du libellé même de la seconde question préjudicielle, que, en Bulgarie, tous les établissements d'hébergement doivent faire l'objet d'un classement en vertu de la loi relative au tourisme, sans lequel ils ne peuvent légalement exercer leur activité. Si tel est bien le cas, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, l'hébergement dans des établissements non classés serait non pas un autre type de prestation relevant de la catégorie visée à l'annexe III, point 12, de la directive TVA, mais un hébergement non conforme à la réglementation nationale.

49

Une telle méconnaissance du cadre juridique national pourrait éventuellement entraîner, conformément à la réglementation nationale, des sanctions, notamment administratives.

50

En revanche, dans une telle situation, l'application du taux normal de TVA à l'hébergement dans des établissements non classés ne saurait se justifier, dès lors que, en Bulgarie, tout « hébergement fourni dans des hôtels et établissements similaires », au sens de l'annexe III, point 12, de la directive TVA, doit être, par définition et sous réserve des vérifications à opérer par la juridiction de renvoi, un hébergement dans des établissements classés. Par conséquent, un tel hébergement dans des établissements classés ne saurait constituer un aspect concret et

spécifique de la catégorie visée à ce point 12, identifiable séparément d'autres prestations relevant de celle-ci et consistant à fournir un hébergement dans des établissements non classés, étant donné que de telles prestations ne seraient pas autorisées par la réglementation nationale.

51

En d'autres termes, pour autant que l'obligation de classement prévue par la réglementation bulgare concerne toutes les prestations d'« hébergement fourni dans des hôtels et établissements similaires », au sens de l'annexe III, point 12, de cette directive, cette réglementation ne saurait être considérée comme limitant l'application du taux réduit de TVA à des aspects concrets et spécifiques de cette catégorie de prestations (voir, en ce sens, arrêt du 22 septembre 2022, *The Escape Center*, C-330/21, EU:C:2022:719, point 38), dès lors qu'elle couvre l'ensemble des prestations relevant de ladite catégorie.

52

Il appartiendra à la juridiction de renvoi de vérifier, au regard de la réglementation nationale et des circonstances de fait dont elle est saisie, si l'hébergement dans un établissement classé peut constituer un aspect concret et spécifique de la même catégorie (voir, en ce sens, arrêt du 27 février 2014, *Pro Med Logistik et Pongratz*, C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111, point 51).

53

Dans l'hypothèse où elle parviendrait à la conclusion que tel est le cas, la juridiction de renvoi devrait, dans un second temps, vérifier si l'application sélective du taux réduit de TVA aux seuls établissements d'hébergement qui font l'objet d'un classement en vertu de la loi relative au tourisme porte atteinte au principe de neutralité fiscale.

54

Ce principe s'oppose à ce que des biens ou des prestations de services semblables, qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres, soient traités de manière différente du point de vue de la TVA. Afin de déterminer si des biens ou des prestations de services sont semblables, il convient de tenir principalement compte du point de vue du consommateur moyen. Des biens ou des prestations de services sont semblables lorsqu'ils 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'un ou à l'autre desdits biens ou prestations de services (arrêt du 27 juin 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, C-597/17, EU:C:2019:544, points 47 et 48 ainsi que jurisprudence citée).

55

Ainsi, si l'hébergement dans un établissement classé devait être considéré comme constituant une prestation de service identifiable, en tant que telle, séparément de l'hébergement dans un établissement non classé, il conviendrait d'examiner si le fait de disposer d'un certificat de classement est susceptible de créer, aux yeux du consommateur moyen, une différence entre les établissements classés et les établissements non classés, chacun de ceux-ci étant de nature à répondre à des besoins distincts de ce consommateur et, partant, d'avoir une influence déterminante sur la décision de celui-ci d'opter pour l'un ou pour l'autre de ces types d'hébergement.

Certes, force est de constater que le classement d'un établissement par les autorités nationales est, en principe, susceptible de fournir une garantie, aux yeux du consommateur moyen, quant au niveau, à l'étendue et à la qualité des prestations qui lui seront fournies lors de son séjour dans un hôtel ou un établissement similaire. Toutefois, il ne saurait être exclu que d'autres éléments plus facilement consultables et susceptibles d'être mis à jour de façon régulière, tels que les notations, les photos et les commentaires laissés par d'autres clients sur des plateformes de réservation en ligne telles que celles utilisées par Valentina Heights, puissent également avoir une influence déterminante sur le choix du consommateur moyen, voire une influence plus déterminante que le classement lui-même. C'est cependant une vérification qu'il incomberait, le cas échéant, à la juridiction de renvoi d'effectuer (arrêt du 27 février 2014, *Pro Med Logistik et Pongratz*, C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111, point 59) si elle devait estimer, après analyse, que, au regard de la réglementation nationale et des circonstances de fait dont elle est saisie, l'hébergement dans un établissement classé peut constituer un aspect concret et spécifique de « l'hébergement fourni dans des hôtels et établissements similaires », au sens de l'annexe III, point 12, de la directive TVA.

À cet égard, il convient également de relever que les deux conditions, mentionnées au point 44 du présent arrêt, auxquelles est soumise la possibilité de procéder à une application sélective du taux réduit de TVA visent à assurer que les États membres ne fassent usage de cette possibilité que dans des conditions garantissant, notamment, la prévention de toute fraude, de toute évasion et de tous abus éventuels (voir, en ce sens, arrêt du 27 février 2014, *Pro Med Logistik et Pongratz*, C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111, point 45 ainsi que jurisprudence citée).

Dans le cadre des vérifications auxquelles elle devrait, le cas échéant, procéder, la juridiction de renvoi pourrait tenir compte du fait que, en l'occurrence, Valentina Heights semble avoir exercé la même activité de façon stable, aussi bien lorsqu'elle disposait d'un certificat de classement, le cas échéant provisoire, que lorsqu'elle n'en disposait pas. En outre, il ressort de la décision de renvoi que, au cours de la période contrôlée par la direction territoriale de l'Agence nationale des recettes publiques, qui comprend une période de presque un an pendant laquelle cette société ne disposait pas de certificat de classement, les recettes des activités de ladite société ont été comptabilisées au moyen de caisses enregistreuses électroniques connectées à l'administration fiscale. Il s'agirait donc non pas d'un établissement qui n'aurait jamais rempli les conditions pour être classé et qui opérerait hors du contrôle de cette administration, mais d'un établissement dont le certificat de classement serait arrivé à échéance sans que le nouveau certificat demandé le 18 novembre 2016, à savoir plus de deux ans avant l'échéance du certificat antérieur, ait été délivré, et ce indépendamment de la question de savoir si le retard dans la délivrance de ce nouveau certificat était imputable à l'inaction du ministère du Tourisme ou au fait que les documents présentés par la même société étaient incomplets.

Enfin, quant au fait que l'absence temporaire de classement méconnaîtrait la loi relative au tourisme, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, le principe de neutralité fiscale s'oppose, en matière de perception de la TVA, à une différenciation généralisée entre les transactions illicites et les transactions licites (arrêt du 27 avril 2023, Fluvius Antwerpen, C?677/21, EU:C:2023:348, point 28 et jurisprudence citée).

60

Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux questions posées que l'article 98, paragraphe 2, de la directive TVA, lu en combinaison avec l'annexe III, point 12, de cette directive, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale en vertu de laquelle le taux réduit de TVA pour l'hébergement fourni dans des hôtels et établissements similaires est soumis à l'obligation, pour un tel établissement, de disposer d'un certificat de classement ou d'un certificat de classement provisoire dans la mesure où cette réglementation ne limite pas l'application du taux réduit de TVA à des aspects concrets et spécifiques de la catégorie des prestations d'hébergement fourni dans des hôtels et établissements similaires ou, dans l'hypothèse où elle limiterait cette application à de tels aspects concrets et spécifiques, elle ne respecte pas le principe de neutralité fiscale.

Sur les dépens

61

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 (septième chambre) dit pour droit :

L'article 98, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lu en combinaison avec l'annexe III, point 12, de cette directive,

doit être interprété en ce sens que :

il s'oppose à une réglementation nationale en vertu de laquelle le taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour l'hébergement fourni dans des hôtels et établissements similaires est soumis à l'obligation, pour un tel établissement, de disposer d'un certificat de classement ou d'un certificat de classement provisoire dans la mesure où cette réglementation ne limite pas l'application du taux réduit de TVA à des aspects concrets et spécifiques de la catégorie des prestations d'hébergement fourni dans des hôtels et établissements similaires ou, dans l'hypothèse où elle limiterait cette application à de tels aspects concrets et spécifiques, elle ne respecte pas le principe de neutralité fiscale.

Signatures

(*1) Langue de procédure : le bulgare.