EPREUVE DE CARACTERE PRATIQUE *(3 heures, coefficient 2)*
DROIT FISCAL DES AFFAIRES

CJCE, 3 mars 1994, aff. 16/93, 6e ch., Tolsma

Par ordonnance du 8 janvier 1993, parvenue au greffe de la Cour le 20 janvier suivant, le Gerechtshof te Leeuwarden (juridiction néerlandaise) a posé à la cour, en vertu de l'article 177 du Traité CEE, deux questions préjudicielles sur l'interprétation de l'article 2, point 1, de la 6e directive n° 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 (JOCE, L. 145, p. 1, ci-après la « 6e directive »).
2. — Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant M. Tolsma à l'Inspecteur der Omzetbelasting (inspecteur du service des impôts sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« inspecteur ») de Leeuwarden, à la suite d'un redressement de la taxe sur le chiffre d'affaires.
3. — Il ressort du dossier que M. Tolsma joue de l'orgue de Barbarie sur la voie publique aux Pays-Bas. Pendant son activité musicale, il présente aux passants une sébile (bol) pour recueillir leur obole (argent) (il lui arrive également de frapper à la porte des habitations et des magasins pour solliciter une obole, sans toutefois qu'il puisse se prévaloir d'un droit à une rétribution.
4. — Pour la période qui s'étend du 1er juillet au 30 septembre 1991, M. Tolsma s'est vu infliger par l'inspecteur un redressement fiscal, pour l'activité prédécrite, de 1 805 HFL au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») et de 180 HFL à titre de majoration d'impôts.
5. — Sa réclamation contre ce redressement fiscal ayant été rejetée par l'inspecteur, M. Tolsma a introduit un recours devant le Gerechtshof te Leeuwarden.
6. — Devant cette juridiction, M. Toslma a fait valoir que les sommes qu'il reçoit pour la musique qu'il joue en public ne sont pas soumises à la TVA, au motif que c'est sans obligation aucune que les passants lui donnent une obole dont ils déterminent eux-mêmes le montant. La prestation ne serait ainsi subordonnée à aucune contrepartie et ne relèverait pas, dès lors, du champ d'application de la 6e directive.
7. — L'inspecteur a, en revanche, soutenu qu'il existe un lien direct entre le service fourni et les versements obtenus, de sorte que l'activité de M. Toslma constitue une prestation de services effectuée à titre onéreux au sens de la 6e directive. La circonstance que l'intéressé ne peut se prévaloir d'un droit à une rémunération dont le montant serait déterminé à l'avance par les parties n'importerait pas.
8. — Dans ces conditions, le Gerechtshof te Leeuwarden a posé à la cour les questions préjudicielles suivantes :
« 1 a) Une prestation qui consiste à jouer de la musique sur la voie publique, pour laquelle aucune rémunération n'est stipulée mais qui est néanmoins rétribuée, doit-elle être considérée comme une prestation de services effectuée à titre onéreux au sens de l'article 2 de la 6e directive en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffres d'affaires ?
1 b) Faut-il, pour répondre à cette question, prendre en considération le fait que, pour n'être pas stipulée, la rémunération perçue est néanmoins sollicitée et — l'usage étant ce qu'il est — peut être attendue, même si son montant n'est pas déterminé ou ne peut pas l'être ? »
9. — En vue de répondre à ces questions, il convient de rappeler que l'article 2 de la 6e directive prévoit :

« Sont soumises à la TVA :
1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel ;
... »
10. — Afin d'interpréter la notion de prestation de services effectuée à titre onéreux, figurant dans cette disposition, il y a lieu de replacer cette dernière dans son contexte et de tenir compte, d'une part, des autres dispositions de la 6e directive et, d'autre part, de la jurisprudence de la cour, y compris celle relative à la 2e directive n° 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de TVA (JOCE, 1967, 71, p. 1303, ci-après la « 2e directive »), qui a la même finalité que la 6e directive et a été remplacée par celle-ci.
11. — Ainsi, il importe de relever, en premier lieu, que, aux termes de l'article 11 A, paragraphe 1, de la 6e directive,
« La base d'imposition est constituée :
a) pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées sous b), c) et d), par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers.... »
12. — Il convient de constater, en second lieu, que la cour a déjà jugé, à propos de la notion de prestation de services effectuée à titre onéreux, utilisée par l'article 2, sous a), de la 2e directive, dont le libellé est semblable à celui de l'article 2, point 1, de la 6e directive, que les opérations taxables supposent, dans le cadre du système de la TVA, l'existence d'une transaction entre les parties comportant stipulation d'un prix ou d'une contre-valeur. La cour en a déduit que lorsque l'activité d'un prestataire consiste à fournir exclusivement des prestations sans contrepartie directe, il n'existe pas de base d'imposition et ces prestations ne sont donc pas soumises à la TVA (V. CJCE, 1er avril 1982 , Hong-Kong Trade Development Council, aff. 89/81 : Rec. CJCE, p. 1277, points 9 et 10).
13. — Dans les arrêts du 6 février 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (aff. 164/80 : Rec. CJCE, p. 445, point 12), et du 23 novembre 1988, Naturally Yours Cosmetics (aff. 230/87 : Rec. CJCE, p. 6365, point 11), la cour a précisé à cet égard que la base d'imposition d'une prestation de services est constituée par tout ce qui est reçu en contrepartie du service rendu et qu'une prestation de services n'est dès lors taxable que s'il existe un lien direct entre le service rendu et la contrepartie reçue (V. également CJCE, 8 mars 1988 , Apple and Pear Development Council, aff. 102/86 : Rec. CJCE, p. 1443, points 11 et 12).
14. — Il résulte de ce qui précède qu'une prestation de services n'est effectuée « à titre onéreux », au sens de l'article 2, point 1, de la 6e directive, et n'est dès lors taxable, que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire.
15. — Or, dans un cas tel que celui de l'espèce au principal, force est de constater que ces conditions ne sont pas remplies.
16. — Ainsi, lorsqu'un musicien qui se produit sur la voie publique reçoit des oboles de passants, ces recettes ne sauraient être considérées comme constituant la contrepartie d'un service rendu à ces derniers.
17. — En effet, d'une part, il n'existe aucune convention entre les parties, puisque les passants versent à titre volontaire une obole dont ils déterminent le montant à leur gré. D'autre part, il n'existe aucun lien nécessaire entre la prestation musicale et les versements auxquels elle donne lieu. Ainsi, les passants n'ont pas demandé que de la musique soit jouée à leur intention ; en outre, ils versent des sommes en fonction non pas de la prestation musicale mais de motivations subjectives pouvant faire intervenir des considérations de sympathie. Certaines personnes déposent en effet sans s'attarder une somme, parfois élevée, dans la sébile du

musicien, tandis que d'autres écoutent la musique pendant un certain temps sans donner la moindre obole.

18. — Par ailleurs, contrairement au point de vue défendu par les gouvernements allemand et néerlandais, le fait que le musicien joue en public en vue de recueillir de l'argent et qu'il perçoit effectivement certaines sommes à cette occasion est sans importance pour qualifier l'activité en cause de prestation de services à titre onéreux au sens de la 6e directive.

19. — Cette interprétation ne saurait être remise en cause par la circonstance qu'un musicien tel que le demandeur au principal sollicite de l'argent et peut, en fait, s'attendre à recevoir certaines sommes en jouant de la musique sur la voie publique. Ces versements sont en effet purement gracieux et aléatoires et leur montant est pratiquement impossible à déterminer.

20. — Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux questions posées par le Gerechtshof te Leeuwarden que l'article 2, point 1, de la 6e directive doit être interprété en ce sens que la notion de prestation de services effectuée à titre onéreux, utilisée par cette disposition, ne vise pas l'activité qui consiste à jouer de la musique sur la voie publique, pour laquelle aucune rémunération n'est stipulée, même si l'intéressé sollicite un versement d'argent et perçoit certaines sommes dont le montant n'est toutefois ni déterminé ni déterminable.

(...)

Par ces motifs, la cour (sixième chambre), statuant sur les questions à elles soumises par le Gerechtshof te Leeuwarden, par ordonnance du 8 janvier 1993 , dit pour droit :

L'article 2, point 1, de la 6e directive n° 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 TVA : assiette uniforme, doit être interprété en ce sens que la notion de prestation de services effectuée à titre onéreux, utilisée par cette disposition, ne vise pas l'activité qui consiste à jouer de la musique sur la voie publique, pour laquelle aucune rémunération n'est stipulée, même si l'intéressé sollicite un versement d'argent et perçoit certaines sommes dont le montant n'est toutefois ni déterminé ni déterminable.