# ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)
2 mai 1996 *

Dans l'affaire C-231/94,

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

**Faaborg-Gelting Linien A/S**

et

**Finanzamt Flensburg,**

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation 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), et en particulier de ses articles 5, 6, 8 et 9,

LA COUR (sixième chambre),

composée de MM. C. N. Kakouris, président de chambre, G. Hirsch, G. F. Mancini (rapporteur), F. A. Schockweiler et P. J. G. Kapteyn, juges,

* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M. G. Cosmas,
greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,

considérant les observations écrites présentées:

— pour le gouvernement allemand, par MM. E. Röder, Ministerialrat au ministère fédéral de l'Économie, et B. Kloke, Regierungsrat au même ministère, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement italien, par M. le professeur U. Leanza, chef du service du contentieux diplomatique du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, assisté de M. I. Braguglia, avvocato dello Stato,

— pour le gouvernement néerlandais, par M. A. Bos, conseiller juridique au ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. J. Grunwald, conseiller juridique, en qualité d'agent,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Faaborg-Gelting Linien A/S, représentée par M[e] D. Behrens, avocat à Kiel, du gouvernement allemand, représenté par M. B. Kloke, du gouvernement néerlandais, représenté par M. J. S. van den Oosterkamp, conseiller juridique au ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, et de la Commission, représentée par M. J. Grunwald, à l'audience du 23 novembre 1995,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 1er février 1996,

rend le présent

## Arrêt

1 Par ordonnance du 30 mai 1994, parvenue à la Cour le 11 août suivant, le Bundesfinanzhof a posé, en vertu de l'article 177 du traité CE, trois questions préjudicielles sur l'interprétation 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 »), et en particulier de ses articles 5, 6, 8 et 9.

2 Ces questions ont été posées dans le cadre d'un litige opposant la Faaborg-Gelting Linien A/S (ci-après « FG-Linien »), établie au Danemark, aux autorités fiscales allemandes à propos de l'imposition des opérations consistant à servir des repas aux fins de la consommation à bord des ferry-boats assurant un service de ligne régulier entre le port de Faaborg (Danemark) et celui de Gelting (Allemagne).

3 En vertu de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, est considéré comme « livraison d'un bien » le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. Selon l'article 6, paragraphe 1, la prestation de services est considérée comme toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5, précité.

4 La détermination du lieu des opérations imposables fait l'objet des articles 8 et 9 de la sixième directive. Aux termes de l'article 8, paragraphe 1, sous b),

« 1. Le lieu d'une livraison de biens est réputé se situer:

a) ...

b) dans le cas où le bien n'est pas expédié ou transporté: à l'endroit où le bien se trouve au moment de la livraison ».

5 Quant à l'article 9, paragraphe 1, il est libellé comme suit:

« 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 d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle. »

6 Considérant que les opérations de restauration en cause constituaient des prestations de services au sens de l'Umsatzsteuergesetz (loi allemande sur la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG »), dont le lieu était réputé se situer, conformément à l'article 9 de la sixième directive, à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique, FG-Linien n'a pas mentionné ces opérations dans les déclarations relatives à la taxe sur le chiffre d'affaires qu'elle a déposées auprès des autorités fiscales allemandes pour les années 1984 à 1989.

7 En revanche, ces autorités ont considéré les opérations de restauration comme des livraisons de biens au sens de l'UStG, réputées se réaliser, conformément à l'article 8 de la sixième directive, à l'endroit où le bien se trouve au moment de la livraison.

Elles ont donc émis des avis de taxation à l'encontre de FG-Linien pour les opérations de restauration ayant eu lieu durant la période en question sur le ferry-boat, lorsqu'il se trouvait dans le champ d'application territorial de l'UStG.

8 Sa réclamation devant le Finanzamt et son recours devant le Finanzgericht ayant été tous deux rejetés, FG-Linien s'est pourvue en « Revision » devant le Bundesfinanzhof.

9 Dans son ordonnance de renvoi, cette juridiction estime que les opérations de restauration doivent être considérées comme des livraisons de biens au sens de l'UStG. Une telle qualification ne serait pas en contradiction avec, notamment, les articles 5 et 6 de la sixième directive qui ne contiendraient pas de dispositions spécifiques qualifiant les opérations de restauration de livraisons de biens ou de prestations de services. Étant donné que tous les États membres ne qualifieraient pas ces opérations de livraisons de biens, elles seraient exposées à un risque de double imposition, qu'une interprétation uniforme permettrait d'éviter.

10 Le Bundesfinanzhof a posé à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

« 1) Quelles sont les règles énoncées par la sixième directive (77/388/CEE) pour l'imposition des opérations consistant à servir des aliments aux fins de la consommation sur place (opérations de restauration)?

2) En l'absence de telles règles, quelles règles de droit communautaire s'appliquent aux opérations de restauration sur des moyens de transport qui circulent entre des États membres ayant des réglementations nationales divergentes en ce qui concerne le lieu de l'opération imposable?

3) En l'absence de règles de droit communautaire, des États membres peuvent-ils maintenir leurs réglementations divergentes en ce qui concerne les opérations de restauration et la localisation de celles-ci lorsque ces États membres évitent par une convention la double imposition des opérations dans le cas particulier considéré? »

11 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande en substance si les opérations de restauration constituent des livraisons de biens au sens de l'article 5 de la sixième directive, réputées avoir lieu à l'endroit où le bien se trouve au moment de la livraison, selon l'article 8, paragraphe 1, sous b), ou si elles constituent des prestations de services au sens de l'article 6, paragraphe 1, réputées avoir lieu à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité, conformément à l'article 9, paragraphe 1, de la même directive.

12 Afin de déterminer si des opérations constituent des livraisons de biens ou des prestations de services, il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule l'opération en question pour en rechercher les éléments caractéristiques.

13 A cet égard, il convient de relever que la fourniture de mets préparés et de boissons prêts à la consommation immédiate est le résultat d'une série de services allant de la cuisson des mets jusqu'à leur délivrance matérielle sur un support et qu'elle s'accompagne de la mise à la disposition du client d'une infrastructure comportant aussi bien une salle de restauration avec dépendances (garde-robes, etc.) que le mobilier et la vaisselle. Le cas échéant, les personnes physiques, dont l'activité professionnelle consiste à effectuer ces opérations de restauration, sont appelées à dresser le couvert, à conseiller le client et à lui fournir des explications sur les mets ou les boissons offerts, à servir ces produits à table et, enfin, à débarrasser les tables après la consommation.

14 Il apparaît ainsi que l'opération de restauration est caractérisée par un faisceau d'éléments et d'actes dont la livraison de nourriture n'est qu'une composante et au sein duquel les services prédominent largement. Elle doit par conséquent être considérée comme une prestation de services au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive. Il en va en revanche différemment lorsque l'opération porte sur des aliments « à emporter » et qu'elle ne s'accompagne pas de services destinés à agrémenter la consommation sur place dans un cadre adéquat.

15 Dès lors qu'il est établi que l'opération de restauration effectuée à bord des ferry-boats constitue une prestation de services, il y a lieu de déterminer l'endroit où elle est réputée avoir lieu.

16 Sur ce point, il résulte d'une jurisprudence constante (voir arrêt du 4 juillet 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251, point 17) que, selon l'article 9, paragraphe 1, l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique apparaît 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.

17 Selon la même jurisprudence, il résulte du contexte des notions utilisées par l'article 9 que le rattachement d'une prestation de services à un établissement autre que le siège n'entre en ligne de compte que si cet établissement présente une consistance minimale, par la réunion permanente des moyens humains et techniques nécessaires à des prestations de services déterminées (point 18 de l'arrêt précité).

18 Tel ne semble pas être le cas d'un lieu de restauration sur un navire, spécialement lorsque, comme en l'espèce, le siège permanent de l'exploitant du navire fournit un point de rattachement utile en vue de l'imposition.

19 Il y a donc lieu de répondre à la première question que les opérations de restauration sont à considérer comme des prestations de services au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive, qui sont réputées avoir lieu à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique, conformément à l'article 9, paragraphe 1, de la même directive.

20 Compte tenu de cette réponse, il n'y a pas lieu de répondre aux deuxième et troisième questions.

**Sur les dépens**

21 Les frais exposés par les gouvernements allemand, italien et néerlandais et 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 Bundesfinanzhof, par ordonnance du 30 mai 1994, dit pour droit:

**Les opérations de restauration sont à considérer comme des prestations de services au sens de l'article 6, paragraphe 1, 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, qui sont réputées avoir lieu à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique, conformément à l'article 9, paragraphe 1, de la même directive.**

Kakouris Hirsch Mancini

Schockweiler Kapteyn

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 2 mai 1996.

Le greffier

R. Grass

Le président de la sixième chambre

C. N. Kakouris