d'une commune, en vertu duquel toute personne qui organise habituellement ou occasionnellement, sur le territoire de la commune, des spectacles ou divertissements publics pour lesquels elle fait payer une entrée est redevable d'une taxe sur le montant brut de toutes les recettes, ne revêt pas les caractéristiques d'une taxe sur le chiffre d'affaires au sens de ladite disposition, dès lors qu'il est constant que cette taxe:

— ne s'appliquant qu'à une catégorie limitée de biens et de services, ne constitue pas un impôt général;

— n'est pas perçue à chaque stade du processus de production et de distribution puisqu'elle frappe annuellement l'ensemble des recettes réalisées par les entreprises assujetties;

— ne porte pas sur la valeur ajoutée au stade de chaque transaction, mais sur le montant brut de toutes les recettes, sans qu'il soit possible, par conséquent, d'établir avec précision quelle fraction de la taxe perçue sur chaque vente ou prestation de service peut être considérée comme ayant été répercutée sur le consommateur.

RAPPORT D'AUDIENCE
présenté dans l'affaire C-109/90 *

I — Faits et cadre juridique

1. 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 « sixième directive TVA »), prévoit, en son article 33, que,

« sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance, sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement, et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires ».

2. Le 2 mars 1983, la commune d'Overijse a adopté un règlement fiscal en vertu duquel toute personne qui organise habituellement ou occasionnellement sur le territoire de la commune des spectacles ou divertissements publics pour lesquels elle fait payer une entrée aux visiteurs ou aux participants est redevable d'une taxe spéciale sur le montant brut de toutes les recettes (article 2 du

* Langue de procédure: le néerlandais.

règlement fiscal). Cette imposition est, conformément à l'article 3 du règlement fiscal, due sur le montant intégral des tarifs des entrées, locations et vestiaires, de la vente de programmes ou de carnets de bal, du produit de toutes les consommations et des cotisations ou rétributions pouvant remplacer ou compléter ces tarifs ainsi que de toutes autres sommes perçues.

Le taux d'imposition est, conformément à l'article 4, paragraphe 1, B, c, du règlement fiscal, de 25 %. Ladite taxe est imposée annuellement. Le règlement fiscal, instauré pour une période de six ans, s'est appliqué jusqu'à la fin de l'année 1988.

3. Le 28 juin 1989, la *NV Giant*, requérante au principal, a introduit une réclamation contre l'imposition de la taxe sur les spectacles et divertissements perçue par la commune d'Overijse pour l'année 1988. Elle a fait valoir que l'imposition est contraire à l'article 33 de la sixième directive TVA.

La NV Giant soutient que ladite imposition a le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires et touche une seconde fois toutes les transactions commerciales effectuées, sur lesquelles la TVA a déjà été appliquée, comme la vente de billets d'entrée et de consommations, de sorte que l'importance de la perception dépend du chiffre d'affaires réalisé. Elle affirme, en outre, que la commune a excédé ses pouvoirs, attendu qu'elle est intervenue dans un domaine désormais réservé exclusivement aux Communautés européennes, à savoir, l'établissement, l'organisation et l'harmonisation d'une taxe sur le chiffre d'affaires. Elle réclame, dès lors, l'annulation de l'imposition de la taxe précitée.

4. La *commune d'Overijse* allègue à l'encontre de cette thèse, d'abord, que la taxe reste due, ensuite que le règlement fiscal du 2 mars 1983 a été approuvé par la députation permanente le 31 décembre 1983, enfin que l'imposition a été portée au rôle par le collège échevinal le 13 mars 1989, qu'il a donc été satisfait à toutes les formalités légales et administratives.

5. Considérant que le litige nécessite une interprétation de l'article 33 de la sixième directive TVA, la députation permanente du conseil provincial de Brabant, agissant comme juridiction administrative dans les litiges relatifs aux impôts communaux à l'intérieur de la province de Brabant, a, par ordonnance du 23 janvier 1990, décidé, en application de l'article 177 du traité CEE, de surseoir à statuer jusqu'à ce que la Cour de justice se soit prononcée à titre préjudiciel sur la question suivante:

« Le règlement fiscal adopté le 2 mars 1983 par la commune d'Overijse, selon lequel toute personne qui organise habituellement ou occasionnellement sur le territoire de la commune des spectacles ou divertissements publics pour lesquels elle fait payer une entrée aux visiteurs ou aux participants est redevable d'une taxe spéciale sur le montant brut de toutes les recettes et selon lequel, spécialement pour les dancings et les restaurants qui y sont attachés, une taxe annuelle de 25 % est établie sur le montant intégral des tarifs des entrées, locations et vestiaires, de la vente de programmes ou carnets de bal, du produit de toutes les consommations et des cotisations ou rétributions pouvant remplacer ou compléter ces tarifs ou prix ainsi que de toutes autres sommes perçues, est-il ou non incompatible avec la disposition de l'article 33 de la directive 77/388/CEE qui interdit de percevoir d'autres taxes sur le chiffre d'affaires? »

6. L'ordonnance de renvoi a été enregistrée au greffe de la Cour le 19 avril 1990.

7. Conformément à l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour de justice, des observations écrites ont été déposées par la Commission des Communautés européennes, représentée par MM. J. F. Buhl et B. J. Drijber, en qualité d'agents.

8. La Cour, sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, a décidé d'ouvrir la procédure orale sans instruction préalable.

9. La Cour, par décision du 7 novembre 1990, en application de l'article 95, paragraphes 1 et 2, du règlement de procédure, a renvoyé l'affaire devant la quatrième chambre.

II — Observations écrites déposées devant la Cour

1. La *Commission*, en se fondant sur l'analyse de la jurisprudence en la matière (voir, notamment, les arrêts du 27 novembre 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Rec. p. 3759; du 8 juillet 1986, Kerrutt, 73/85, Rec. p. 2219; du 3 mars 1988, Bergandi, 252/86, Rec. p. 1343; et du 13 juillet 1989, Wisselink et Abemij, 93/88 et 94/88, Rec. p. 2671), estime que, selon la Cour, une taxe spéciale revêt le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires, au sens de l'article 33 de la sixième directive, si les trois conditions suivantes sont remplies: la taxe a un caractère général, elle est exactement proportionnelle au prix des biens et des services, et elle est répercutée sur le prix final de chaque bien ou service et, partant, supportée en définitive par le consommateur.

2. Selon la Commission, la taxe communale faisant l'objet du litige ne présente pas les caractéristiques précitées d'une taxe sur le chiffre d'affaires. A cet égard, elle constate d'abord que la taxe en question n'a pas un caractère général. Cela ressortirait du fait qu'elle est limitée d'une double façon: par son champ d'application géographique, puisqu'elle n'est perçue qu'à l'intérieur du territoire de la commune d'Overijse, ainsi que par son champ d'application matériel, puisque seuls les biens fournis et les services prestés par des dancings, etc., sont assujettis.

3. Elle fait, ensuite, valoir que la taxe en cause ne frappe pas les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA. D'après la Commission, elle frappe annuellement l'ensemble des recettes réalisées par les entreprises assujetties et non pas les transactions individuelles. De plus, souligne la Commission, la taxe n'est appliquée qu'une seule fois annuellement, et pas aux stades successifs de la commercialisation. On ne saurait dire, dès lors, que l'imposition est exactement proportionnelle au prix des biens et des services prestés.

4. Elle fait enfin remarquer que, en ce qui concerne la répercussion de la taxe sur les prix payés par les consommateurs, il n'est pas possible d'établir avec précision, par transaction, la quote-part de l'impôt que l'entrepreneur est censé avoir répercutée sur le consommateur final. Selon la Commission, il s'agit, en l'espèce, d'un impôt qui est versé à la commune une fois par an sur les recettes brutes — donc d'une façon globale —, sans qu'une facture soit établie sur laquelle il est spécifié, par transaction, quel est le montant de la taxe communale.

5. La Commission observe, encore, en s'appuyant sur l'arrêt du 13 juillet 1989, Wisselink et Abemij, précité, que la taxe en question est perçue parallèlement à la TVA, et pas en remplacement total ou partiel de celle-ci, il n'apparaît donc pas que la taxe communale soit susceptible de compromettre le fonctionnement du système commun de TVA.

6. Dans ces conditions, la Commission conclut que la taxe sur les spectacles instaurée par la commune d'Overijse ne constitue pas une taxe sur le chiffre d'affaires, au sens de l'article 33 de la sixième directive TVA. Pour cette raison, la Commission propose à la Cour de répondre par la négative à la question ainsi posée par la députation permanente.

M. Díez de Velasco
Juge rapporteur