CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. NIAL FENNELLY

présentées le 18 juin 1998 *

1. Le présent renvoi préjudiciel soulève un certain nombre de questions relatives aux exonérations « transitoires » de la TVA, que les États membres ont été autorisés à continuer d'appliquer conformément à l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive [1]. Il est en particulier demandé à la Cour si le royaume de Suède était en droit, depuis son adhésion jusqu'au 1er janvier 1997, d'exonérer de TVA les droits d'auteur perçus sur les concessions ou cessions de droits exclusifs de diffusion cinématographique. Dans ses observations, la Commission a toutefois mis en doute la compétence de la Cour pour répondre aux questions préjudicielles en indiquant que l'organe de renvoi ne devait pas être considéré comme une « juridiction » au sens de l'article 177 du traité.

I — Le contexte juridique et factuel

A — *Le contexte juridique*

2. En application de l'article 2, point 1, de la sixième directive, « 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 », sont soumises à la TVA. L'article 6 de la sixième directive traite des « prestations de services » qui, selon la définition du paragraphe 1 de cet article, incluent la « cession d'un bien incorporel représenté ou non par un titre ». Le titre XVI, dont l'article 28 fait partie, contient les « dispositions transitoires ». L'article 28, paragraphe 3, sous b), autorise les États membres, au cours de la période transitoire, à « continuer à exonérer les opérations énumérées à l'annexe F dans les conditions existantes dans l'État membre ». La disposition de l'annexe F qui est pertinente pour la présente affaire est celle figurant au point 2, qui vise:

« les prestations de services des auteurs, artistes et interprètes d'œuvres d'art, avocats et autres membres des professions libérales, à l'exception des professions médicales et paramédicales pour autant qu'il ne s'agisse pas des prestations visées à l'annexe B de la deuxième directive du Conseil du 11 avril 1967 » [2].

* Langue originale: l'anglais.

1 — 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 »).

2 — Deuxième directive 67/228/CEE, 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 taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, 71, p. 1303, ci-après la « deuxième directive »). Nous parlerons aussi par la suite simplement de « l'annexe B », par souci de concision.

Le point 1 de l'annexe B de la deuxième directive vise « les cessions de brevets, de marques de fabrique et de commerce et d'autres droits similaires, ainsi que les concessions de licences concernant ces droits ». Enfin, en application de l'annexe XV, section IX « Fiscalité », point 2, sous aa), de l'acte d'adhésion entre les États membres de l'Union européenne et, notamment, le royaume de Suède [3]:

« Aux fins de l'application de l'article 28, paragraphe 3, point b) [de la sixième directive], et tant que les mêmes exonérations sont appliquées à l'un des États membres actuels, le Royaume de Suède peut exonérer de la TVA:

— les services fournis par les auteurs, artistes et artistes-interprètes, visés au point 2 de l'annexe F;

... »

3. Les dispositions pertinentes de la législation suédoise en matière de TVA figurent au chapitre 3, article 11, paragraphe 1, de la mervärdesskattelagen (loi sur la TVA, ci-après la « loi de 1994 ») [4], selon lequel, tel qu'il s'appliquait pendant la période en cause [5], les opérations ayant pour objet la concession ou la cession de droits de propriété littéraire et artistique — sous réserve de certaines exceptions qui ne sont pas pertinentes en l'espèce [6] — sont exonérées de la TVA [7]. Cette disposition s'applique quelle que soit la forme juridique du cédant. D'après son article 1er, la loi de 1960 s'applique expressément aux œuvres cinématographiques.

B — *Les faits et la procédure au principal*

4. Victoria Film A/S (ci-après la « demanderesse »), une société danoise, a sollicité le 6 mars 1996, auprès de Skatterättsnämnden (la commission de droit fiscal), un avis préalable sur une question concernant le régime de TVA applicable à l'exploitation des droits d'auteur d'œuvres cinématographiques. La demanderesse exerce, notamment par l'intermédiaire de sa filiale suédoise, l'activité de production de films commerciaux en Suède et dans d'autres pays. Sa demande dans la procédure au principal concernait la production, principalement pour la télévision, d'adaptations cinématographiques de plusieurs romans policiers écrits par certains

3 — Acte relatif aux conditions d'adhésion du royaume de Norvège, de la république d'Autriche, de la république de Finlande et du royaume de Suède et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne (JO 1994, C 241, p. 21, ci-après l'« acte d'adhésion »).

4 — SFS 1994: 200.

5 — La période en cause va jusqu'au 31 décembre 1996.

6 — Il s'agit des articles 1er, 4 ou 5 de la loi 1960: 729 relative au droit de la propriété littéraire et artistique (lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, ci-après la « loi de 1960 »).

7 — Depuis le 1er janvier 1997, l'exploitation de droits qui ont pour objet de telles concessions ou cessions est soumise à la TVA; SFS 1996: 1327.

auteurs suédois. Afin d'assurer le financement de la production des films, qui devait commencer en Suède le 1er août 1996, les droits de diffusion télévisée et sur grand écran ont été cédés principalement à des chaînes de télévision en Suède, au Danemark, aux Pays-Bas et en Allemagne [8].

5. L'objectif de la demanderesse était que Skatterättsnämnden indique dans son avis préalable que les cessions en cause étaient soumises à la TVA en application de la loi de 1994, afin de pouvoir déduire la TVA en amont. Elle a fait valoir que les services fournis par des auteurs ou des artistes ne pouvaient être exonérés de la TVA, en application du point 2 de l'annexe F, que dans la mesure où ils étaient fournis par des personnes physiques, la demanderesse étant une personne morale. Elle a indiqué que le droit à déduction est directement applicable et peut être invoqué par un particulier à l'encontre du refus d'une administration fiscale nationale de l'enregistrer comme assujetti à la TVA.

6. Riksskatteverket (l'administration fiscale) a fait valoir que, en toute hypothèse, les dispositions pertinentes de la sixième directive ne remplissaient pas les conditions requises pour être directement applicables.

7. Skatterättsnämnden a précisé que la présente affaire posait essentiellement la question de savoir si l'exploitation de droits tels que les droits cinématographiques relevait de la notion de services fournis par des auteurs, artistes et artistes-interprètes, au regard de l'assujettissement à la TVA. Elle a également souligné que, si l'exonération nationale se révélait incompatible avec la sixième directive, la question de l'effet direct serait quelque peu insolite puisque l'opérateur économique soutiendrait qu'il est assujetti à la TVA. Elle a par conséquent décidé de déférer les questions suivantes à la Cour:

« 1) Résulte-t-il de l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive sur la TVA, envisagée en liaison avec le point 2 de l'annexe F de la directive et compte tenu de la teneur de l'annexe XV, section IX Fiscalité, paragraphe 2, sous aa), de l'acte d'adhésion, conclu entre les États membres de l'Union européenne et la Suède, concernant l'adhésion de la Suède à l'Union européenne, que la Suède est autorisée à conserver dans sa législation nationale des dispositions telles que celles du chapitre 3, article 11, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 1996?

En cas de réponse négative, la Cour est invitée à se prononcer également sur la question suivante.

8 — Il ressort de la demande de décision préjudicielle que les cessions avaient déjà été effectuées à la date à laquelle Skatterättsnämnden a été saisie. Bien que la Cour n'ait pas été informée du prix des cessions, on peut supposer qu'il était assez considérable, étant donné que le budget total de la production a été estimé à 48,2 millions de SKR.

2) La circonstance que l'article 28, paragraphe 3, sous b), n'autorise pas les États membres à exonérer de la TVA, dans leur législation nationale, les actes d'exploitation visés à la première question, implique-t-elle que ces dispositions, celles de l'article 6, paragraphe 1, ou éventuellement d'autres dispositions de la sixième directive, sont directement applicables dans la présente espèce, et peuvent à ce titre être invoquées, à l'encontre d'une autorité d'un État membre, par une personne qui exploite de tels droits, comme fondement de sa demande de voir cette exploitation traitée comme une opération soumise à la TVA?

En cas de réponse négative à cette question également, la Cour est invitée à se prononcer en outre sur la question suivante.

3) La personne qui exploite les droits peut-elle néanmoins faire valoir un droit à déduction, sur la base de l'article 17, paragraphe 2, ou sur la base d'une autre disposition de la directive; en d'autres termes, cette disposition est-elle directement applicable nonobstant le fait que l'exploitation ne donne pas lieu au paiement d'une TVA en aval? »

II — Observations

8. Riksskatteverket, le royaume de Suède et la Commission ont présenté des observations écrites et orales dans la présente affaire; la république de Finlande n'a présenté que des observations écrites.

9. En raison de l'exception d'irrecevabilité soulevée par la Commission dans ses observations, il convient d'abord de déterminer la nature de l'organe qui a introduit la demande de décision préjudicielle dans la présente affaire, avant d'examiner ensuite le contenu des questions déférées.

III — Recevabilité

A — *Skatterättsnämnden et la procédure d'avis préalable*

10. Dans son ordonnance de renvoi, Skatterättsnämnden se décrit elle-même comme « une commission spéciale, qui peut, à la demande d'un contribuable, rendre des avis préalables en matière fiscale ». Elle apporte les explications suivantes sur son fonctionnement, prévu par lagen om förhandsbesked i taxeringsfragor (la loi suédoise relative aux

avis préalables en matière fiscale, ci-après la « loi de 1951 »):

« La commission de droit fiscal tient des réunions dans le cadre de deux sections distinctes, respectivement compétentes en matière d'impôts directs et indirects. Le gouvernement en désigne les membres pour une durée qui ne peut excéder quatre ans, et il les affecte à l'une ou l'autre de ces deux sections. Les avis sont rendus après instruction du dossier et rapport par des fonctionnaires affectés au secrétariat de la commission.

Les demandes d'avis doivent être présentées par écrit. Lorsque la commission considère, eu égard à son contenu, qu'il n'y a pas lieu de rejeter d'emblée la demande, les observations de Riksskatteverket ... doivent être jointes au dossier.

Lorsqu'elle décide de donner suite à la demande, la commission formule, dans la mesure qu'elle estime appropriée, un avis sur la manière dont la question qui lui a été soumise doit être tranchée lors de l'imposition ou de la taxation du demandeur, ainsi que sur la situation fiscale du demandeur au regard de la TVA.

Une décision rendue dans le cadre d'une demande d'avis préalable peut faire l'objet d'un recours devant Regeringsrätten, à l'initiative du demandeur et/ou de Riksskatteverket, sans qu'il soit besoin d'une autorisation de former un recours. Ce recours doit être introduit dans le délai d'un mois à compter du jour de la notification de l'avis au demandeur. Une décision de rejet d'une demande ne peut faire l'objet d'un recours.

L'avis préalable devenu définitif sert de base lors du recouvrement de l'impôt et, en ce qui concerne la TVA, par rapport à la période de reddition des comptes envisagée dans l'avis si, et dans la mesure où, la personne qui a sollicité l'avis le demande. L'avis lie donc l'État si le demandeur forme expressément une demande en ce sens. Cette règle ne s'applique cependant pas lorsque, après que l'avis a été rendu, une modification législative ou réglementaire de nature à avoir une incidence fiscale sur la question faisant l'objet de l'avis vient à être adoptée.

En résumé, la commission de droit fiscal rend des décisions, suivant une procédure qui s'apparente à celle de la justice, sur des questions qui concernent notamment les contribuables dans leurs rapports avec les pouvoirs publics au regard de leurs obligations fiscales. »

11. Dans ses observations écrites, la Commission rappelle d'abord que la notion de « juridiction », au sens de l'article 177 du traité, doit être interprétée de manière autonome en droit communautaire. Elle

estime qu'il convient d'établir une distinction fondamentale entre un organisme ayant des fonctions juridictionnelles et un organisme ayant des fonctions purement administratives. La Commission conclut, en invoquant en particulier les arrêts de la Cour dans les affaires Almelo e.a. [9] et Job Centre [10], que Skatterättsnämnden entre dans cette dernière catégorie; il n'y a pas de différence essentielle entre ses avis préalables et les décisions prises par l'administration fiscale en matière d'imposition.

12. Le royaume de Suède indique dans ses observations écrites que Skatterättsnämnden tient un rôle extrêmement important dans le système fiscal suédois et que ses décisions ont une grande influence sur les activités commerciales. En outre, il fait valoir qu'il est d'une grande importance pour son système fiscal que Skatterättsnämnden soit autorisée à saisir la Cour à titre préjudiciel.

13. Dans ses réponses écrites à des questions posées par la Cour et relatives, en particulier, à la structure et à l'organisation de Skatterättsnämnden ainsi qu'à l'indépendance de ses membres, et au point de savoir dans quelle mesure les demandes d'avis préalables doivent se rapporter à des litiges concrets entre l'administration fiscale et des contribuables, le royaume de Suède souligne d'abord que, en application de l'article 2 de la loi de 1951, Skatterättsnämnden est un organe permanent qui se compose de 18 membres titulaires et d'autant de membres suppléants, nommés par le gouvernement suédois pour une période de quatre ans. Parmi les 18 membres titulaires, le gouvernement nomme deux présidents (un pour chaque section de Skatterättsnämnden) et trois vice-présidents et décide de la répartition des autres membres entre les deux sections. Seuls les deux présidents sont employés à plein temps par Skatterättsnämnden; tous les autres membres (et les suppléants) ont d'autres emplois à plein temps au service de juridictions, d'autorités publiques ou d'entreprises privées. Les deux présidents et les membres qui exercent les fonctions de rapporteurs pour Skatterättsnämnden doivent être juges (ou en avoir la formation). Le quorum pour statuer sur une demande d'avis préalable est fixé à six membres, dont un président et un vice-président.

14. Il cite également le chapitre 1, article 9, de regeringsformen (la Constitution suédoise), selon lequel la procédure au sein de Skatterättsnämnden doit être objective et impartiale; cette exigence est garantie par brottbalken (le code pénal) qui comporte des règles sur la corruption active et passive. De plus, forvaltninglagen (la loi relative à l'administration) [11] réglemente la récusation d'un membre particulier de Skatterättsnämnden qui traite une certaine affaire [12].

9 — Arrêt du 27 avril 1994 (C-393/92, Rec. p. I-1477).

10 — Arrêt du 19 octobre 1995 (C-111/94, Rec. p. I-3361).

11 — SFS 1986: 223.

12 — Cependant, le conseil du royaume de Suède a confirmé, à la suite d'une question posée au cours de l'audience, que les membres de Skatterättsnämnden n'étaient pas tenus de prêter serment de manière spécifique lors de leur prise de fonctions.

15. Troisièmement, la procédure devant Skatterättsnämnden, qui est contradictoire, est introduite par une demande écrite [13]. Si elle n'est pas rejetée immédiatement, en vertu de l'article 6 de la loi de 1951, Riksskatteverket, ou, le cas échéant, une commune ou une région, doit présenter ses observations. L'avis doit porter sur la situation fiscale du contribuable qui a introduit la demande, c'est-à-dire sur une transaction particulière ou un certain nombre de transactions. Le royaume de Suède souligne qu'il concerne de manière caractéristique le statut fiscal d'une transaction envisagée par le contribuable, mais au sujet duquel il est en litige avec l'administration fiscale. Il semble cependant que le contribuable puisse décider de ne pas effectuer la transaction, en particulier si la décision de Skatterättsnämnden est défavorable. Le royaume de Suède soutient que la procédure d'avis préalable devant Skatterättsnämnden est réellement le pendant en droit administratif d'un jugement déclaratoire en droit civil suédois.

16. Enfin, selon l'article 11 de la loi de 1951, l'avis préalable est contraignant pour l'administration fiscale. Les juridictions administratives ordinaires sont liées par l'avis dans tout procès ultérieur. Le royaume de Suède indique que cela prouve que les avis de Skatterättsnämnden ont un effet plus contraignant que certaines autres décisions analysées par la Cour [14]. Le fait qu'un appel puisse être formé devant Regeringsrätten à l'encontre de ces décisions souligne la nature judiciaire de tels avis. Le royaume de Suède demande en outre si, dans l'hypothèse où Skatterättsnämnden ne pourrait pas saisir la Cour à titre préjudiciel, Regeringsrätten serait autorisé à le faire en appel.

17. Lors de l'audience, la Commission a confirmé son opinion selon laquelle Skatterättsnämnden ne pouvait pas être considérée comme une « juridiction » au sens de l'article 177 du traité. Elle a fait valoir que la nature non juridictionnelle de Skatterättsnämnden était confirmée par le fait que, en application de la loi de 1951, il n'était pas exigé, pour qu'une demande d'avis puisse être introduite, qu'il existe un litige réel entre le contribuable et l'administration fiscale. Même s'il y a souvent une différence d'appréciation quant à la portée ou l'application des dispositions fiscales pertinentes, de telles divergences ne sont généralement pas officielles. La Commission a également estimé que les récents arrêts de la Cour dans les affaires Dorsch Consult [15] et Garofalo e.a. [16] ne modifiaient pas son point de vue selon lequel on ne pouvait pas considérer qu'un organe tel que Skatterättsnämnden avait compétence pour saisir la Cour à titre préjudiciel.

18. Il est également apparu clairement au cours de l'audience que Skatterättsnämnden

13 — Lors de l'audience dans la présente affaire, le royaume de Suède a confirmé que le projet de loi visant à réformer la loi sur les avis préalables (reformerat förhandsbesked i skattefragor, m.m.), qu'il cite dans ses réponses écrites aux questions posées par la Cour, a été voté le 21 avril 1998 par le Parlement suédois et entrera en vigueur le 1er juillet 1998. La nouvelle loi permettra à Riksskatteverket de demander des avis préalables à Skatterättsnämnden.

14 — Arrêts du 27 novembre 1973, Nederlandse Spoorwegen (36/73, Rec. p. 1299), et du 16 octobre 1997, Garofalo e.a. (C-69/96 à C-79/96, Rec. p. I-5603).

15 — Arrêt du 17 septembre 1997 (C-54/96, Rec. p. I-4961).

16 — Précitée à la note de bas de page 14.

n'est pas contrainte de rendre une décision et qu'il n'y a pas de recours possible dans un tel cas.

B — *Analyse*

19. Il convient de souligner tout d'abord que la question de savoir si un organe de renvoi est une « juridiction » au sens de l'article 177 du traité relève du droit communautaire et non du droit national [17]. La Cour a ainsi jugé, dans l'affaire Vaassen-Göbbels [18], que le Scheidsgerecht (tribunal d'arbitrage) [19], compétent pour connaître des recours à l'encontre des décisions relatives à la gestion d'un fonds de pensions dans l'industrie minière en ce qui concerne les droits des membres et anciens membres et de leurs survivants, mais qui a été en fait établi, selon le droit privé néerlandais, par toutes les organisations représentatives des employeurs et salariés de l'industrie minière, devait être considéré comme une « juridiction » au sens de l'article 177 du traité. D'autre part, dans l'affaire Corbiau [20], la Cour a estimé, en dépit de deux décisions du Conseil d'État du Luxembourg reconnaissant le caractère juridictionnel des décisions du directeur des contributions directes et des accises du grand-duché de Luxembourg, que le directeur présentait un lien organique avec l'organisme qui avait établi la taxation contestée et n'était donc pas « une autorité qui a la qualité de tiers par rapport » à cet organisme [21].

20. La Cour a généralement retenu une approche large pour déterminer l'étendue de la notion de « juridiction » [22]. Il n'est guère surprenant, étant donné la grande variété d'organes nationaux qui peuvent saisir la Cour à titre préjudiciel, qu'elle se soit abstenue d'élaborer une définition générale de la « juridiction ». La Cour a cependant énuméré un certain nombre de critères dont l'application détermine dans une large mesure si un organe de renvoi doit être considéré comme compétent pour former un renvoi préjudiciel. Dans son arrêt récent dans l'affaire Dorsch Consult, la Cour a cité les éléments suivants à titre d'exemples:

« ... l'origine légale de l'organe, sa permanence, le caractère obligatoire de sa juri-

17 — Voir à cet égard les arrêts les plus récents, Dorsch Consult, précité, point 23, et Garofalo e.a., précité, point 19. La double référence à « court or tribunal » dans les versions anglaise et irlandaise (« cúirte nó binse ») de l'article 177 du traité n'existe pas dans les autres versions linguistiques. Par conséquent, la question qui se pose n'est pas celle de savoir si un organe est d'abord un « court » et, si tel n'est pas le cas, un « tribunal », mais au contraire s'il relève de la notion communautaire unique de « court or tribunal »; voir Anderson, *References to the European Court* (Sweet and Maxwell London, 1995), p. 29.

18 — Arrêt du 30 juin 1966 (61/65, Rec. p. 377).

19 — Comme l'avocat général M. Gand l'a souligné dans ses conclusions, « ... en dépit de son appellation de tribunal arbitral, le Scheidsgerecht n'a que peu de rapports avec une institution de cet ordre » (Rec. p. 404).

20 — Arrêt du 30 mars 1993 (C-24/92, Rec. p. I-1277).

21 — Points 15 et 16. Voir le point 4 des conclusions de l'avocat général M. Darmon qui indique que le bien-fondé des décisions du Conseil d'État a été contesté par d'éminents auteurs de la doctrine, dont l'ancien juge Schockweiler; voir points 37 à 39.

22 — L'approche de la Cour a amené l'avocat général M. Mancini à indiquer dans ses conclusions dans l'une des affaires de principe que: « les critères qui définissent le concept communautaire de 'juridiction' ne pourraient pas être plus larges; et cela explique les raisons pour lesquelles la Cour a reconnu à des juges *nationaux de tout genre* la faculté de l'interroger, indépendamment de la nature et des finalités des procédures au cours desquelles ils soulèvent la question ou de l''habit' plus ou moins foncièrement juridictionnel qu'ils endossent au moment de la soulever » (conclusions présentées sous l'arrêt du 11 juin 1987, Pretore di Salò/X, 14/86, Rec. p. 2545, à la p. 2556).

diction, la nature contradictoire de la procédure, l'application, par l'organe, des règles de droit, ainsi que son indépendance ».

Il ressort manifestement de la jurisprudence que cette liste n'est pas exhaustive et que chaque élément n'est pas toujours pertinent. La Cour a ainsi jugé irrecevables, dans l'affaire Job Centre, certaines questions déférées à titre préjudiciel par le Tribunale civile e penale di Milano (ci-après le « Tribunale ») dans le cadre de ce qui a été décrit comme une procédure non contentieuse (« giurisdizione volontaria ») relative à une demande d'homologation des statuts d'une société [23]. La Cour a jugé que, bien que la procédure de renvoi préjudiciel en application de l'article 177 du traité n'exige pas le « ... caractère contradictoire de la procédure au cours de laquelle le juge national formule une question ... il [en] résulte néanmoins ... que les juridictions nationales ne sont habilitées à saisir la Cour que si un litige est pendant devant elles et si elles sont appelées à statuer dans le cadre d'une procédure destinée à aboutir à une décision de caractère juridictionnel » [24].

21. En l'espèce, nous sommes convaincu, d'après les indications fournies dans l'ordonnance de renvoi et complétées par les réponses écrites du royaume de Suède aux questions posées par la Cour, que Skatterättsnämnden est un organe indépendant d'origine légale, qui exerce ses fonctions de manière permanente, dont la procédure est contradictoire et qui rend ses décisions en appliquant les règles pertinentes du droit national et du droit communautaire. De plus, sa juridiction a un caractère obligatoire en ce sens qu'il n'existe aucun autre organe en Suède auprès duquel un contribuable peut obtenir un avis préalable contraignant du type de celui dont il est question en l'espèce. Les doutes formulés par la Commission eu égard à la recevabilité des demandes préjudicielles de Skatterättsnämnden découlent cependant de sa thèse selon laquelle les avis préalables du type de ceux en cause ne peuvent pas, du moins aux fins de l'application de l'article 177 du traité, être considérés comme ayant un caractère juridictionnel.

22. Nous estimons que deux éléments relatifs au fonctionnement de Skatterättsnämnden, au moins en ce qui concerne sa compétence en matière d'avis préalables, peuvent à première vue être considérés comme justifiant l'exception d'irrecevabilité soulevée par la Commission.

23. Premièrement, Skatterättsnämnden n'est pas obligée de répondre aux demandes d'avis préalable. L'article 7, paragraphe 1, de la loi de 1951 dispose que si Skatterättsnämnden estime en fait, eu égard au contenu de la demande, qu'il ne convient pas de donner un avis préalable, elle rejette cette demande. Le rejet n'a pas besoin d'être motivé et de telles décisions ne sont pas susceptibles de recours. D'après les informations fournies par le royaume de Suède, il apparaît clairement que les pouvoirs conférés à Skatterättsnämnden par la loi de 1951 visent à éliminer les demandes fallacieuses, bien qu'une réponse

23 — Précitée, note de bas de page 10.
24 — Arrêt Job Centre, point 9.

donnée lors de l'audience ait mentionné l'absence de pratique établie. De plus, le royaume de Suède a souligné le fait que la demande devait concerner la situation fiscale actuelle du contribuable en cause; en d'autres termes, la demande doit porter sur une ou plusieurs transactions déterminées et la réponse donnée doit avoir pour lui une incidence concrète et non hypothétique. Enfin, rien n'indique que, en usant de son pouvoir discrétionnaire pour rejeter des demandes en application de l'article 7, Skatterättsnämnden ne respecte pas les critères juridictionnels. Par conséquent, nous estimons que les larges pouvoirs qui lui permettent de rejeter les demandes d'avis préalables ne portent pas atteinte à son statut de « juridiction » au sens de l'article 177 du traité.

24. Il est quelque peu insolite qu'il soit impossible, en application de la loi de 1951, de former un appel devant Regeringsrätten à l'encontre des décisions de rejet de demandes d'avis préalables. Nous ne pensons néanmoins pas que cet élément puisse, à lui seul, priver Skatterättsnämnden de son statut de « juridiction » au sens de l'article 177 du traité.

25. Deuxièmement, l'effet contraignant de l'avis préalable est conditionné par le fait que le contribuable en cause effectue réellement les transactions concernées par la demande. Nous ne sommes cependant pas persuadé que le caractère éventuellement conditionnel des avis préalables de Skatterättsnämnden les prive du statut de décisions juridictionnelles au sens du droit communautaire. En l'espèce, il nous semble que très peu de choses peuvent vraiment être jugées conditionnelles, et encore moins hypothétiques, en ce qui concerne l'incidence de la décision finale de Skatterättsnämnden pour la demanderesse. Rien n'indique en l'espèce que la jurisprudence de la Cour relative aux questions « hypothétiques » soit applicable. Dans l'arrêt Foglia, la Cour a confirmé que sa mission, en application de l'article 177, n'est pas « de formuler des opinions consultatives sur des questions générales ou hypothétiques, mais de contribuer à l'administration de la justice dans les États membres » [25]. Ce principe a été appliqué dans des affaires postérieures, dans lesquelles les questions déférées soulevaient un problème « de nature hypothétique », en ce sens qu'il ne s'était pas posé ou ne pouvait pas se poser, même devant la juridiction nationale, du moins tel qu'il résultait des données du litige présentées dans l'ordonnance de renvoi [26], ou bien lorsqu'il apparaissait de manière manifeste que l'interprétation d'une règle communautaire demandée par une juridiction nationale n'avait aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige [27]. La Cour n'a cependant jamais appliqué ce principe de manière générale eu égard à l'ensemble d'une procédure devant un organe de renvoi, même si cette procédure laissait apparaître des questions qui pouvaient être hypothétiques. En outre, rien n'indique que les questions posées en l'espèce soient hypothétiques, en ce qui concerne le litige entre Riksskatteverket et la demanderesse. Nous estimons qu'il y a une analogie avec les nombreuses affaires relatives au classement douanier, dans lesquelles la Cour rend une décision préjudicielle sans exiger la condition préalable d'une opération d'importation ou d'exportation particulière.

25 — Arrêt du 16 décembre 1981 (244/80, Rec. p. 3045, point 18).

26 — Arrêt du 16 juillet 1992, Meilicke (C-83/91, Rec. p. I-4871, points 30 et 31).

27 — Voir notamment les arrêts du 15 décembre 1995, Bosman (C-415/93, Rec. p. I-4921, point 61), et du 9 octobre 1997, Grado et Bashir (C-291/96, Rec. p. I-5531, point 12), et les récentes ordonnances de la Cour du 25 mai 1998, Nour (C-361/97, Rec. p. I-3101), Karner (C-362/97, non publié au Recueil) et Lindau (C-363/97, non publié au Recueil), en particulier le point 12 de chaque ordonnance.

26. Il semble qu'à la date de sa demande, le 6 mars 1996, la demanderesse avait déjà cédé les droits en cause. Même si tel n'était pas le cas, elle aurait déjà presque certainement pris différentes autres mesures préparatoires, telles que l'achat des droits d'adaptation des livres sur lesquels les films devaient être basés, et peut-être même l'embauche des acteurs, des artistes et d'autres personnes qui seraient ultérieurement nécessaires, de telle sorte que sa demande ne pouvait pas être jugée comme n'ayant qu'un intérêt purement hypothétique pour elle. Dans de telles circonstances, il ne fait guère de doute qu'en mars 1996 l'objet de la demande avait une importance réelle et pratique pour la demanderesse. A notre avis, cela sous-tend la remarque du royaume de Suède selon laquelle Skatterättsnämnden ne traite que des problèmes concrets [28]. Il en résulte, selon nous, que le simple fait qu'il ne soit pas nécessaire que ceux qui demandent des avis préalables à Skatterättsnämnden aient effectué ou effectuent la transaction, objet de la demande, au moment de son dépôt, n'a pas pour conséquence que la décision finale de Skatterättsnämnden est non juridictionnelle au sens de l'article 177 du traité.

27. Cette conclusion est confirmée par la jurisprudence de la Cour dans laquelle elle a examiné la possibilité que l'organe qui a formé le renvoi préjudiciel ne soit pas un organe appelé à « statuer dans le cadre d'une procédure destinée à aboutir à une décision de caractère juridictionnel » [29].

28. Dans l'affaire Job Centre, la Cour a jugé qu'une demande de décision préjudicielle introduite par le Tribunale — qui était manifestement, par sa forme, « une juridiction » en application de l'article 177 du traité — dans le cadre d'une procédure contradictoire [30] visant à l'homologation des statuts d'une société, était irrecevable, parce que la procédure n'aboutirait pas « à une décision de caractère juridictionnel » [31]. De tels recours impliquent l'exercice d'une « fonction non juridictionnelle qui, par ailleurs, dans d'autres États membres est confiée à des autorités administratives » [32]. La Cour a ainsi jugé que le Tribunale faisait « acte d'autorité administrative sans qu'il soit en même temps appelé à trancher un litige » [33]. Tel n'est pas le cas en l'espèce. Skatterättsnämnden n'est pas un organe de décision administratif; elle est totalement séparée de Riksskatteverket. Par conséquent, si ses décisions doivent être considérées comme non juridictionnelles au sens de l'article 177 du traité, nous partageons l'avis du royaume de Suède selon lequel on pourra difficilement considérer différemment le rôle de Regeringsrätten, dans la mesure où il statue en appel sur les avis préalables de Skatterättsnämnden; en réalité, tous deux examinent si le régime fiscal de certaines transactions, prévu par Riksskatteverket, est correct, dans des cas où ce régime est contesté par le contribuable.

28 — Les trois exemples, tirés de décisions réelles de Skatterättsnämnden et donnés par le royaume de Suède dans ses réponses écrites aux questions de la Cour, vont dans ce sens. Dans deux des exemples, les demanderesses exerçaient effectivement les activités économiques qui ont été à l'origine de leurs demandes. Dans un seul, la transaction était encore envisagée à la date de la demande. La demande concernait cependant l'évaluation fiscale d'un certain aspect d'un plan de restructuration plus général, qui s'est révélé être déjà engagé.

29 — Arrêt Job Centre, précité, point 9.

30 — Au point 16 de ses conclusions dans l'affaire Job Centre, l'avocat général M. Elmer souligne « que le ministère public a été entendu dans l'affaire pendante devant le Tribunale... ».

31 — Arrêt Job Centre, point 9.

32 — Ibidem, point 11.

33 — Ibidem.

29. Enfin, nous estimons, contrairement à la Commission, que les récentes décisions de la Cour dans les affaires Dorsch Consult et Garofalo e.a. peuvent aider à justifier la recevabilité du recours préjudiciel dans la présente affaire [34]. Dans la première, une des exceptions d'irrecevabilité du renvoi du Vergabeüberwachungsausschuß des Bundes (Commission fédérale de surveillance de la passation des marchés), soulevée par la Commission, était que ses décisions n'étaient pas exécutoires. La Cour a rejeté cet argument en déclarant que, « lorsque la commission de surveillance établit l'illégalité des décisions prises par le service de contrôle, elle enjoint à celui-ci de prendre une nouvelle décision, en respectant la décision de la commission de surveillance sur les points de droit », et donc que les « décisions de la commission de surveillance ont force obligatoire » [35].

30. Dans l'affaire Garofalo e.a., la Cour devait examiner le rôle du Consiglio di Stato italien eu égard aux « avis » qu'il doit donner dans le cadre des recours extraordinaires auprès du président de la République italienne. Puisque la procédure donne en fait aux personnes qui souhaitent obtenir l'annulation d'un acte administratif italien une autre possibilité que le recours devant le Tribunale amministrativo regionale, et puisque les requérants souhaitaient effectivement obtenir l'annulation d'une décision du ministère de la Santé, l'existence du litige faisait peu de doutes. Le vrai problème résidait dans le fait que l'avis du Consiglio di Stato n'était pas juridiquement contraignant pour le président. La Cour s'est cependant fondée sur le fait qu'une décision non conforme à l'avis du Consiglio di Stato ne pouvait « être adoptée qu'après une délibération du Conseil des ministres » et devait « être dûment motivée » [36]. Dans ces circonstances, et en tenant compte de la nature et du statut du Consiglio di Stato, la Cour a jugé que, « lorsqu'il émet un avis dans le cadre d'un recours extraordinaire, le Consiglio di Stato constitue une juridiction au sens de l'article 177 du traité » [37].

31. Bien que les difficultés existant dans les affaires Dorsch Consult et Garofalo e.a. quant à la recevabilité des renvois préjudiciels ne soient comparables que sur certains points avec celles de la présente affaire, la décision de la Cour de répondre aux questions posées prouve que, à part les cas où l'objet de la procédure devant l'organe de renvoi est manifestement de nature administrative, la Cour ne considérera pas facilement qu'une procédure nationale n'est pas destinée à « aboutir à une décision de nature juridictionnelle », si les critères mentionnés au point 20 ci-dessus sont remplis.

32. Compte tenu des considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre aux questions posées dans la présente affaire.

34 — Précitées ci-dessus.

35 — Arrêt Dorsch Consult, point 29.

36 — Arrêt Garofalo e.a., point 24. Bien que la Cour n'ait pas donné de précisions, on peut estimé qu'elle a gardé à l'esprit la remarque de l'avocat général M. Ruiz-Jarabo Colomer selon lequel « L'intervention obligatoire de l'organe consultatif joue, dans la pratique, un rôle clé dans la décision à prendre sur le recours » (point 35 de ses conclusions).

37 — Ibidem, point 27.

IV — Sur le fond

33. Les problèmes de fond soulevés par les questions posées dans la présente affaire sont relativement simples en comparaison de l'épineuse question de la recevabilité. Skatterättsnämnden souhaite essentiellement savoir si l'article 28, paragraphe 3, sous b), et le point 2 de l'annexe F de la sixième directive autorisent un État membre à continuer à exonérer de la TVA les droits d'auteur perçus sur la concession ou la cession de droits exclusifs de diffusion cinématographique et, si tel n'est pas le cas, si l'assujetti peut invoquer le droit à déduction octroyé par la directive, bien qu'aucune taxe n'ait été payée en aval.

A — *Première question*

i) L'acte d'adhésion

34. En admettant que les cessions de droits en cause peuvent être considérées comme des « services fournis par des auteurs, artistes et artistes-interprètes », il semble qu'il ne fait aucun doute qu'ils relèvent à la fois du point 2 de l'annexe F et des dispositions de l'acte d'adhésion citées au point 2 ci-dessus. L'acte d'adhésion prévoit, comme condition préalable pour que le royaume de Suède puisse invoquer l'article 28, paragraphe 3, sous b), et le point 2 de l'annexe F, l'application continue avant l'adhésion des « mêmes exonérations » à l'un des douze États membres de l'époque. Il semble clair que cette exigence a été respectée. Premièrement, ni l'ordonnance de renvoi ni aucune des observations présentées à la Cour ne mettent en doute le droit pour le royaume de Suède, sur le fondement de l'acte d'adhésion, d'invoquer l'exonération transitoire prévue par le point 2 de l'annexe F. Deuxièmement, le rapport de la Commission au Conseil, du 2 juillet 1992, sur les dispositions transitoires résultant de l'article 28, paragraphe 3, de la sixième directive et de l'article 1er, paragraphe 1, de la dix-huitième directive du Conseil, du 18 juillet 1989, indique, en ce qui concerne le point 2 de l'annexe F, que « six États membres font actuellement application de la dérogation F2 (Belgique, Danemark, Espagne, Grèce, Irlande, Pays-Bas) » [38].

ii) L'application de l'annexe B de la deuxième directive

35. Les services cités au point 2 de l'annexe F ne peuvent bénéficier de l'exonération transitoire prévue par l'article 28, paragraphe 3, sous b), que « pour autant qu'il ne s'agisse pas des prestations visées à l'annexe B de la deuxième directive du Conseil du 11 avril 1967 ». Il est donc nécessaire d'examiner les conséquences de ce renvoi.

38 — Voir SEC(92)1006 final.

36. D'abord, le fait que l'article 37 de la sixième directive ait abrogé la deuxième directive modifie-t-il l'objectif déclaré de cette disposition? Nous estimons que, selon la formulation de l'article 37 qui mentionne la cessation d'« effet » de la deuxième directive, seule l'application continue des dispositions de la deuxième directive a été abrogée. Le renvoi à la deuxième directive, au point 2 de l'annexe F de la sixième directive, permet de définir le champ d'application de l'exonération en cause. Il exclut les « prestations visées à l'annexe B... », bien que la cessation d'effet de la deuxième directive ait été prévue à la même époque.

37. De plus, l'objectif de ce renvoi à la deuxième directive ressort des travaux préparatoires du point 2 de l'annexe F. Dans ses propositions de modifications du 11 octobre 1974 [39] à sa proposition initiale de 1973 [40], la Commission avait proposé d'ajouter le point suivant à l'article 14, B, du texte principal du projet de 1973: « n) les prestations des auteurs, écrivains, compositeurs, conférenciers, journalistes, acteurs, musiciens, lorsqu'ils n'interviennent pas eux-mêmes dans l'édition ou la reproduction de leurs œuvres ». Le Conseil n'a pas adopté cette modification, mais a décidé d'autoriser simplement, à l'article 28, paragraphe 3, sous b), et au point 2 de l'annexe F (le texte de ces dernières dispositions n'ayant figuré dans aucune des propositions de la Commission), le maintien temporaire de certaines exonérations existantes. Cependant, les services visés par l'annexe B de la deuxième directive étaient soumis obligatoirement à la TVA en application de l'article 6, paragraphe 2, de cette directive. Le fait de ne pas maintenir les exceptions prévues par l'annexe B quant au champ d'application du point 2 de l'annexe F aboutirait donc à ce que la sixième directive exonère des services auparavant soumis à la TVA. De plus, il n'y a pas de raison pour que le principe de l'interprétation stricte des exonérations ne s'applique pas eu égard à l'annexe F [41]. Dès lors, dans la mesure où l'annexe B limite le champ d'application d'une exonération, il n'y a pas lieu, pour le moins, de l'interpréter de manière plus restrictive que sa formulation ne l'exige [42].

38. Par conséquent, nous estimons que les « prestations visées » en annexe B doivent être exclues du champ d'application de l'exonération transitoire autorisée par le point 2 de l'annexe F de la sixième directive. Il reste à examiner quels services sont concernés par l'exclusion de l'annexe B.

39 — Modifications à la proposition de sixième directive du Conseil 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 C 121, p. 34).

40 — Proposition de la sixième directive du Conseil 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 C 80, p. 1).

41 — Ce principe a été évoqué plusieurs fois par la Cour: voir les arrêts du 15 juin 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737, point 13); du 11 août 1995, Bulthuis Griffioen (C-453/93, Rec. p. I-2341, point 19), et, plus récemment, du 12 février 1998, Blasi (C-346/95, Rec. p. I-481, point 18).

42 — Voir l'arrêt du 13 juillet 1989, Henriksen (173/88, Rec. p. 2763, point 12). Nous estimons que le corollaire naturel du principe d'interprétation stricte des exonérations est que les exceptions aux exonérations doivent être interprétées de manière large; voir le point 37 de nos conclusions dans l'affaire Gemeente Emmen (arrêt du 28 mars 1996, C-468/93, Rec. p. I-1721), et le point 21 des conclusions de l'avocat général M. Gulmann dans l'affaire Commission/Allemagne (arrêt du 27 octobre 1992, C-74/91, Rec. p. I-5437).

iii) Le champ d'application de l'annexe B de la deuxième directive

39. La notion de « cessions de brevets, de marques de fabrique et de commerce et d'autres droits similaires, ainsi que les concessions de licences concernant ces droits » est, à notre avis, suffisamment large pour inclure la cession des droits d'auteur. Une telle disposition convient particulièrement pour l'application du principe d'interprétation fondé sur l'identité du genre (« ejusdem generis principle of construction ») [43]. L'application de ce principe présuppose qu'il est possible d'identifier, à partir des matières énumérées dans le texte examiné, un « genre » qui précède les termes généraux; autrement dit, il s'agit de savoir si un élément commun se dégage de la lecture attentive d'un certain nombre de termes spécifiques qui peuvent être utilisés pour interpréter les termes généraux. Nous sommes convaincu qu'un tel élément existe en l'espèce. L'allusion spécifique aux « brevets » et « marques de fabrique » rappelle deux des principaux types de propriété intellectuelle existant dans les législations des États membres et reconnus par la jurisprudence de la Cour. La disposition se rapporterait uniquement à ces deux termes si rien n'était ajouté. Cependant, les termes généraux « et d'autres droits similaires » ont une signification en rapport avec les éléments fournis par les termes spécifiques qui précèdent. Nous estimons que ces termes ne devraient pas être interprétés comme s'appliquant seulement aux droits qui sont semblables aux brevets ou aux marques de fabrique. A notre avis, ils devraient être interprétés comme faisant allusion à d'autres droits de propriété intellectuelle, dont l'un des plus importants est, à l'évidence, le droit d'auteur. La conséquence en est, selon nous, que la cession des droits de diffusion cinématographique par une société de production, telle que la demanderesse, doit être considérée comme exclue du champ d'application du point 2 de l'annexe F de la sixième directive.

40. De telles cessions sont manifestement des prestations taxables au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive, qui soumet à la TVA « les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux ... par un assujetti agissant en tant que tel ». Puisque la cession de tels droits cinématographiques constitue une cession de biens incorporels, elle est visée par le premier tiret de l'article 6, paragraphe 1, et devrait être assimilée à une prestation de services qui est imposable en principe, en application de l'article 9, paragraphe 1, dans l'État membre où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue. Par conséquent, nous proposons à la Cour de répondre à la première question en indiquant que les dispositions du droit national qui visent à exonérer de la TVA de telles prestations sont incompatibles avec la sixième directive.

43 — Voir le bref exposé de la nature de ce principe au point 21 de mes conclusions dans l'affaire Linthorst, Pouwels en Scheres (arrêt du 6 mars 1997, C-167/95, Rec. p. I-1195, ci-après l'« arrêt Linthorst »), ainsi que le point 67 des conclusions de l'avocat général M. Darmon dans l'affaire Lubbock Fine (arrêt du 15 décembre 1993, C-63/92, Rec. p. I-6665). L'avocat général Sir Gordon Slynn l'a aussi mentionné comme aide à l'interprétation dans ses conclusions dans l'affaire Schotte (arrêt du 9 décembre 1987, 218/86, Rec. p. 4905, à la p. 4911). Bien qu'elle n'ait pas nommé ce principe, la Cour l'a évoqué dans l'arrêt Linthorst avant de le juger inapplicable à l'affaire en cause; voir point 20.

iv) Autre point de vue

41. Pour le cas où la Cour estimerait que les cessions de droits d'auteur ne sont pas visées par le point 1 de l'annexe B de la deuxième directive, nous évoquons ci-après, ex abundante cautela, un autre point de vue sur le champ d'application du point 2 de l'annexe F de la sixième directive. Nous précisons tout de suite que nous ne pensons pas que l'on puisse considérer que de telles cessions relèvent de la notion de « services fournis par ... des membres de professions libérales », comme le royaume de Suède l'a fait valoir. En l'absence d'une indication particulière du législateur communautaire, selon laquelle il entendait adopter une notion très large de ce que l'on considère traditionnellement comme « les professions libérales », nous ne pensons pas que les services des auteurs, artistes, artistes-interprètes soient inclus. Ce point de vue est confirmé par les observations de la Cour dans l'arrêt Linthorst, dans lequel, en se référant à la partie du troisième tiret de l'article 9, paragraphe 2, sous e), qui vise les « prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études, avocats, experts-comptables et autres prestations similaires », elle a indiqué que « le seul élément commun des activités hétérogènes y mentionnées est qu'elles relèvent toutes des professions libérales » [44]. Cependant, nous partageons l'avis de la république de Finlande et du royaume de Suède qui indiquent dans leurs observations qu'il ne convient pas d'interpréter l'exonération prévue au point 2 de l'annexe F comme étant limitée aux services fournis par des personnes physiques. La république de Finlande a cité le principe de la neutralité fiscale, exposé par la Cour à plusieurs occasions eu égard au système communautaire de la TVA [45]. Puisque la TVA s'applique aux livraisons de biens et aux prestations de services à titre onéreux, on peut raisonnablement estimer que le législateur communautaire envisageait l'exonération de l'exploitation commerciale des œuvres de création ou d'art lorsqu'il a inclus les « services d'auteurs, artistes, artistes-interprètes » dans le point 2 de l'annexe F. Nous ne voyons aucune raison de principe ou de logique pour que cette exonération soit limitée aux prestations effectuées par des personnes physiques. Si des auteurs, des artistes ou des artistes-interprètes souhaitent constituer des personnes morales aux fins de l'exploitation commerciale de leurs œuvres, le principe de neutralité fiscale ainsi que la nécessité d'éviter les distorsions de concurrence exigent qu'elles soient soumises au même régime de TVA que ceux qui ont choisi de ne pas adopter une telle forme juridique. En outre, étant donné le coût généralement élevé de la production cinématographique, il est à supposer que la plupart des films sont produits par des sociétés. La limitation de l'exonération aux personnes physiques exclurait donc en fait de son champ d'application la production cinématographique, qui constitue un débouché moderne très important pour les prestations de services collectives des auteurs, artistes et artistes-interprètes.

B — *Deuxième et troisième questions*

42. En ce qui concerne la deuxième et la troisième question, il suffit de noter que la

44 — Arrêt Linthorst, précité, note de bas de page 43, point 20.

45 — Voir l'arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Rec. p. I-5339, et en particulier le point 23).

Cour a régulièrement jugé que les dispositions de la sixième directive peuvent être directement applicables [46]. A notre avis, cela s'applique a fortiori aussi bien à l'article 6, qui définit la notion de « prestations de services » afin de permettre la mise en œuvre de la distinction opérée à l'article 2, point 1, entre les livraisons de biens et les prestations de services imposables, qu'à l'article 17, relatif au droit à déduction. La pierre angulaire du système de la TVA est qu'un assujetti ne paye la TVA que sur la différence entre la taxe affectant les livraisons de biens et les prestations de services qu'il a acquises auprès de ses fournisseurs et celle due sur ses propres prestations. Les deux dispositions sont impératives, et, comme la Cour l'a déjà précisé eu égard aux dispositions de l'article 17, paragraphes 1 et 2, « elles ne laissent aux États membres aucune marge d'appréciation quant à leur mise en œuvre » [47].

43. Skatterättsnämnden a demandé des précisions sur la question de savoir si certaines considérations particulières s'appliquent lorsqu'un assujetti invoque les dispositions directement applicables de la sixième directive afin de faire valoir qu'il est soumis à la TVA. Bien qu'un contribuable ne souhaite normalement pas volontairement payer un impôt, la nature du système de la TVA est tel qu'il est parfois avantageux pour lui d'y être assujetti. Comme l'avocat général M. Darmon l'a souligné dans ses conclusions dans l'affaire Lubbock Fine, « s'il est exonéré pour une opération donnée, le contribuable assujetti ne doit pas acquitter la taxe sur l'opération en question, mais il ne peut alors déduire la taxe qui lui a été facturée en amont ni répercuter une charge quelconque en aval » [48]. Par conséquent, puisqu'« une exonération de TVA peut donc conduire à un accroissement de sa charge fiscale », il peut « avoir intérêt à être soumis à TVA » [49]. Il n'y a donc rien d'étonnant à demander à être assujetti à la TVA.

44. Par la troisième question, Skatterättsnämnden demande si le fait qu'un assujetti n'ait pas inclus de TVA en aval sur les prestations qu'il a effectuées peut avoir une incidence sur son droit à déduction. Comme nous l'avons déjà indiqué, le fondement essentiel du droit à déduction octroyé par l'article 17 de la sixième directive est que la TVA en amont « ne peut être déduite que si les biens et les services auxquels elle a été appliquée constituent des 'éléments du prix' d'une opération imposable » [50]. Par conséquent, la Cour a jugé que, de manière générale, « lorsqu'un assujetti fournit des services à un autre assujetti qui les utilise pour effectuer une opération exonérée, celui-ci n'a pas le droit de déduire la TVA acquittée en amont » [51]. Le royaume de Suède évoque le fait que, puisque la cession des droits en cause était exonérée en droit suédois, la demanderesse n'a pas payé de TVA et estime que, si la demanderesse était maintenant autorisée à être assujettie à la TVA et voulait déduire la TVA en amont, le recouvrement a posteriori de la TVA qui

46 — Voir, entre autres, les arrêts du 19 janvier 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53); du 20 octobre 1993, Balocchi (C-10/92, Rec. p. I-5105), et du 6 juillet 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883).

47 — BP Soupergaz, ibidem, point 35.

48 — Précitée, point 29 des conclusions.

49 — Ibidem.

50 — Voir le point 9 des conclusions de l'avocat général M. Tesauro dans l'affaire Debouche (arrêt du 26 septembre 1996, C-302/93, Rec. p. I-4495).

51 — Voir les arrêts du 6 avril 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983, point 28), et Debouche, précité, point 16.

aurait due être payée sur les cessions serait probablement très difficile. Par conséquent, le royaume de Suède fait valoir qu'il serait contraire à l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive d'autoriser le droit à déduction dans de telles circonstances. Nous ne partageons pas ce point de vue.

45. Pour les raisons déjà exposées aux points 35 à 40 ci-dessus, la cession des droits des œuvres cinématographiques n'a jamais été exonérée de TVA. Les transactions telles que celles en cause dans la procédure au principal ont donc toujours été soumises obligatoirement à la TVA. Il résulte de la formulation claire et sans équivoque de l'article 17, paragraphe 2, que, lorsque l'assujetti utilise les biens et services en amont pour les besoins de ses opérations taxées, il est autorisé à exercer son droit à déduction.

46. Le royaume de Suède semble estimer qu'un tel résultat permettrait à un assujetti, comme la demanderesse, d'être doublement avantagé; c'est-à-dire qu'il pourrait déduire la TVA en amont, tout en n'étant pas simultanément redevable de la TVA en aval. Cette inquiétude est injustifiée. La demanderesse sera seulement autorisée à déduire la TVA sur les prestations en amont, de celle sur ses propres prestations, comme tout autre assujetti dans le système de la TVA: le montant pour lequel elle sera en droit de demander le remboursement, conformément à l'article 18 de la sixième directive, qui traite des « modalités d'exercice du droit à déduction », sera égal à la différence entre la TVA en amont et la TVA en aval. La demanderesse devra donc justifier de la TVA sur ses prestations, *qu'elle l'ait ou non* ajoutée au prix facturé à ses clients pour les cessions en cause. En outre, la demanderesse n'a pas à s'assurer que la TVA qui aurait due être inclue dans le prix des cessions apparaît effectivement en amont dans la déclaration de TVA des cessionnaires. Dans la mesure où ces cessionnaires sont assujettis à la TVA en Suède, il leur appartient de demander la déduction en amont [52].

47. Par conséquent, nous proposons à la Cour de répondre à la troisième question en indiquant que le fait qu'un assujetti n'ajoute pas la valeur de la taxe en aval au moment du calcul du prix de cession des droits exclusifs de diffusion cinématographique ne peut pas avoir d'incidence sur le droit de cet assujetti, qui a effectué les cessions en cause, de déduire de la TVA qu'il aurait dû payer pour ces cessions, la TVA affectant les biens et services qui lui ont été fournis aux fins de la production des films qui constituent l'objet des cessions.

52 — Quant aux cessionnaires qui n'étaient pas assujettis à la TVA en Suède, puisque les cessions auraient dues être soumises à la TVA en Suède, ils auraient été en droit, s'ils avaient payé la TVA, de demander un remboursement en application de l'article 7, paragraphe 4, de la huitième directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (JO L 331, p. 11). Le fait qu'aucune TVA n'a été payée ne porte donc pas préjudice à l'ensemble des recettes de TVA suédoises.

V — Conclusions

48. A la lumière de ce qui précède, nous proposons que la Cour réponde de la manière suivante aux questions posées par Skatterättsnämnden:

« 1) La cession de droits de diffusion cinématographique par une société de production ne relève pas du champ d'application de l'exonération transitoire prévue par l'article 28, paragraphe 3, sous b), 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, envisagée en liaison avec le point 2 de l'annexe F de cette directive.

2) Il résulte en particulier des articles 2, point 1, 6, paragraphe 1, et 17 de la directive 77/388 qu'une personne qui fournit des prestations taxables relatives à des droits exclusifs de diffusion cinématographique peut invoquer ces dispositions à l'encontre d'une administration fiscale nationale qui refuse de l'autoriser à effectuer une déclaration de TVA, par laquelle cette personne souhaite déduire la TVA affectant les biens et services utilisés pour produire les films en cause, de la TVA qui aurait due être incluse dans le prix facturé pour la cession de ces droits.

3) Le fait qu'un assujetti n'ajoute pas la valeur de la taxe en aval au moment du calcul du prix de cession des droits exclusifs de diffusion cinématographique ne peut pas avoir d'incidence sur le droit de cet assujetti, qui a effectué les cessions en cause, de déduire de la TVA qu'il aurait dû payer pour ces cessions, la TVA affectant les biens et les services qui lui ont été fournis aux fins de la production des films qui constituent l'objet des cessions. »