Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE
M^ME TAMARA ĆAPETA
présentées le 24 février 2022 [1]

Affaire C-637/20

Skatteverket
contre
DSAB Destination Stockholm AB

[demande de décision préjudicielle formée par le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour suprême administrative, Suède)]

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Opérations imposables – "City card" – Directive (UE) 2016/1065 – Notion de "bon" »

I. Introduction

1. Les bons de différentes sortes sont de nos jours très courants sur le marché (tels que les chèques-cadeaux et les cartes prépayées utilisables dans différents points de vente). Cependant, bien qu'ils soient relativement simples à utiliser pour les consommateurs, les bons se sont révélés être des instruments complexes en ce qui concerne leur traitement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) [2]. Au cours de l'année 2016, le législateur de l'Union a ainsi adopté des modifications [3] de la directive 2006/112/CE (ci-après la « directive TVA ») [4] dans le but de clarifier l'application de la TVA aux bons [5]. Dans la présente affaire, la Cour est invitée à clarifier ces clarifications législatives.

2. Par sa décision de renvoi, le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour suprême administrative, Suède) cherche à obtenir une clarification de la notion de « bon » telle que figurant à l'article 30 bis de la directive TVA. Cela devrait permettre à cette juridiction de se prononcer sur le traitement fiscal d'une carte appelée « city card » proposée aux visiteurs de la ville de Stockholm.

1 Langue originale : l'anglais.

2 Comme démontré dans mes conclusions dans l'affaire GE Aircraft Engine Services (C-607/20, EU:C:2022:63) présentées le 27 janvier 2022.

3 Voir directive (UE) 2016/1065 du Conseil, du 27 juin 2016, modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le traitement des bons (JO 2016, L 177, p. 9, ci-après la « directive de 2016 »).

4 Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).

5 Voir, en ce sens, considérants 1, 3 et 8 de la directive de 2016.

II. Le cadre juridique

3. La sixième directive 77/388/CEE[6] a été abrogée par la directive TVA à compter du 1er janvier 2007.

4. Le champ d'application de la directive TVA est défini à l'article 2, paragraphe 1, de celle-ci. Le point c) de ce paragraphe prévoit que « les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel », sont soumises à la TVA.

5. En vertu de l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA, la « livraison de biens » est définie comme « le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire », alors que l'article 24, paragraphe 1, de cette directive prévoit que, par « prestation de services », on entend « toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens ».

6. L'article 30 bis, point 1, de la directive TVA définit le « bon » comme un instrument qui est assorti d'une obligation de l'accepter comme contrepartie totale ou partielle d'une livraison de biens ou d'une prestation de services et pour lequel les biens à livrer ou les services à prester ou l'identité de leurs fournisseurs ou prestataires potentiels sont indiqués soit sur l'instrument même, soit dans la documentation correspondante, notamment dans les conditions générales d'utilisation de cet instrument.

7. En vertu de l'article 30 bis, point 2, de la directive TVA, par « bon à usage unique », on entend un bon pour lequel le lieu de la livraison des biens ou de la prestation des services auquel le bon se rapporte et la TVA due sur ces biens ou services sont connus au moment de l'émission du bon. En revanche, l'article 30 bis, point 3, de cette directive prévoit que, par « bon à usages multiples », on entend un bon autre qu'un bon à usage unique.

8. Aux termes de l'article 30 ter, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive TVA, « [l]a remise matérielle des biens ou la prestation effective des services en échange d'un bon à usages multiples accepté en contrepartie totale ou partielle par le fournisseur ou le prestataire est soumise à la TVA en vertu de l'article 2, alors que tout transfert précédent d'un tel bon à usages multiples n'est pas soumis à la TVA ». L'article 30 ter, paragraphe 2, second alinéa, de cette directive souligne que « [l]orsque le bon à usages multiples est transféré par un assujetti autre que l'assujetti effectuant l'opération soumise à la TVA en vertu du premier alinéa, toute prestation de services pouvant être identifiée, tels que des services de distribution ou de promotion, est soumise à la TVA ».

9. L'article 73 de la directive TVA énonce que, pour les livraisons de biens et les prestations de services, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.

10. L'article 73 bis de la directive TVA dispose que, sans préjudice de l'article 73, la base d'imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services effectuée en lien avec un bon à usages multiples est égale à la contrepartie payée en échange du bon ou, en l'absence d'information sur cette contrepartie, à la valeur monétaire indiquée sur le bon à usages multiples ou dans la documentation correspondante, diminuée du montant de la TVA afférente aux biens livrés ou aux services prestés.

[6] Sixième directive 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 1977, L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »).

11. Les articles 30 bis, 30 ter et 73 bis de la directive TVA ont été introduits par la directive de 2016. Les considérants pertinents de cette directive sont libellés comme suit :

« (1) La directive [TVA] établit des règles concernant le moment et le lieu des livraisons de biens et de prestations de services, la base d'imposition, l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et le droit à déduction. Ces règles ne sont toutefois pas suffisamment claires et complètes pour garantir un traitement fiscal cohérent des opérations dans lesquelles des bons sont utilisés, à tel point que cela a des conséquences indésirables pour le bon fonctionnement du marché intérieur.

(2) Afin de garantir un traitement uniforme et sûr, de respecter le principe d'un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, d'éviter les incohérences, les distorsions de concurrence, la double imposition ou la non-imposition et de réduire les risques d'évasion fiscale, il est nécessaire de prévoir des règles particulières applicables au traitement TVA des bons.

(3) Compte tenu de la nouvelle réglementation sur le lieu de prestation des services de télécommunications et de radiodiffusion et des services fournis par voie électronique, applicable à partir du 1er janvier 2015, il est nécessaire de trouver une solution commune pour les bons, de façon à éviter l'asymétrie du traitement TVA des bons fournis entre États membres. À cette fin, il est essentiel de mettre en place une réglementation afin de clarifier le traitement TVA des bons.

(4) Seuls les bons pouvant être échangés contre des biens ou des services devraient être concernés par cette réglementation. Cette dernière ne devrait toutefois pas s'appliquer aux instruments qui permettent à leur détenteur de bénéficier d'une remise lors de l'achat de biens ou de services, mais qui n'incorporent pas pour autant un droit à recevoir lesdits biens ou services.

(5) Les dispositions relatives aux bons ne devraient pas entraîner de modification du traitement TVA des tickets de transport, des billets d'entrée au cinéma et aux musées, des timbres-poste ou d'autres instruments similaires.

(6) Pour identifier clairement ce qu'on entend par "bons" aux fins de la TVA et distinguer ces derniers des instruments de paiement, il est nécessaire de définir les bons, qui peuvent se présenter sous une forme matérielle ou électronique, en déterminant leurs caractéristiques essentielles, en particulier la nature du droit qui leur est attaché et l'obligation de les accepter en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services. »

III. Les faits du litige au principal, les questions préjudicielles et la procédure devant la Cour

12. DSAB Destination Stockholm AB, la requérante dans l'affaire au principal, émet et vend des « city cards » (ci-après, également, la « carte ») aux touristes qui visitent Stockholm (Suède).

13. Selon la décision de renvoi, la carte confère à son titulaire le droit d'avoir accès, pendant une période limitée et jusqu'à concurrence d'un certain montant, à une soixantaine d'attractions, telles que des divertissements ou des musées. Les titulaires de la carte ont également un accès illimité

aux services de transport pendant la durée de validité de la carte, ainsi que la possibilité de participer à des visites touristiques proposées par différents bus ou bateaux mouches *Hop-on Hop-off*.

14. Les services inclus dans la carte sont taxables à des taux divers ou exonérés. Le titulaire de la carte utilise celle-ci en la présentant simplement à un dispositif de lecture de cartes spécifique et ne paie rien de plus. En vertu d'un contrat conclu avec l'émetteur de la carte, le prestataire reçoit de la part de celui-ci une contrepartie pour chaque accès ou utilisation. À l'exception des services de transport, qui sont illimités, pour les autres services, le prestataire n'est pas tenu d'accorder l'accès à un service au titulaire de la carte plus d'une fois. L'émetteur ne garantit pas un nombre minimal de visiteurs. Si la limite de valeur de la carte est atteinte, celle-ci n'est plus valable.

15. Ces cartes de Stockholm existent en plusieurs versions comportant des durées de validité et des limites de valeur différentes. Une carte destinée à un adulte et d'une durée de validité d'une journée coûte 669 couronnes suédoises (SEK) (environ 65 euros). Pendant la période de validité, le titulaire peut utiliser la carte comme moyen de paiement jusqu'à atteindre un plafond de 1 800 SEK (environ 175 euros). La période de validité commence à courir lorsque la carte est utilisée pour la première fois, et la carte doit commencer à être utilisée dans un délai d'un an après l'achat.

16. La requérante au principal a sollicité un rescrit auprès de la Skatterättsnämnden (commission du droit fiscal, Suède, ci-après la « commission du droit fiscal ») sur la question de savoir si une telle « city card » constitue un bon à usages multiples.

17. La commission du droit fiscal a estimé que tel n'était pas le cas. Elle a considéré qu'il découle de la définition du « bon », en combinaison avec les dispositions relatives au calcul de la base d'imposition, qu'un bon doit avoir une certaine valeur nominale ou porter sur des livraisons de biens ou prestations de services déterminées. Selon elle, un bon doit faire clairement apparaître ce qui peut être obtenu en échange de celui-ci, même s'il peut exister, dans le cas d'un bon à usages multiples, une incertitude quant au taux de la taxe ou au pays où la taxation a lieu, par exemple.

18. Le litige opposant le Skatteverket (administration fiscale, Suède, ci-après l'« administration fiscale ») et la société DSAB Destination Stockholm concernant le rescrit est désormais pendant devant le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour suprême administrative).

19. Les parties sont principalement en désaccord sur la question de savoir si la « city card » doit être considérée comme étant un bon. L'administration fiscale estime, quant à elle, que la carte en cause n'est pas un bon, car elle a une limite de valeur élevée et une courte durée de validité, de sorte que le consommateur moyen n'épuisera certainement pas toutes les possibilités offertes par celle-ci.

20. En revanche, DSAB Destination Stockholm considère que la carte est un bon parce que les prestataires sont tenus de l'accepter comme contrepartie.

21. La juridiction de renvoi rappelle tout d'abord que les dispositions de la directive TVA relatives aux bons sont relativement nouvelles et qu'elles ont vocation à s'appliquer aux bons émis après le 31 décembre 2018[7]. Ensuite, elle explique que la question du traitement des cartes de ce type a fait

[7] Il est constant entre les parties au principal, et la décision de renvoi ne contient pas d'indications en sens contraire, que la question porte sur l'utilisation des « city cards » au cours de la période postérieure au 1er janvier 2019.

l'objet de discussions au sein du comité de la TVA de l'Union européenne [8] sans qu'un consensus se soit dégagé [9]. Enfin, la juridiction de renvoi relève que la Cour n'a pas encore eu l'occasion de se prononcer sur l'interprétation à donner aux notions de « bon » et de « bon à usages multiples ».

22. Dans ces conditions, le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour suprême administrative) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'article 30 bis de la directive TVA doit-il être interprété en ce sens qu'une carte telle que celle en cause au principal, qui donne à son titulaire le droit de bénéficier de divers services à un endroit donné, pendant une période limitée et jusqu'à concurrence d'un certain montant, constitue un bon, et s'agit-il, dans ce cas, d'un bon à usages multiples ? »

23. Des observations écrites ont été soumises à la Cour par DSAB Destination Stockholm, l'administration fiscale, le gouvernement italien et la Commission européenne.

IV. Analyse

24. La juridiction de renvoi souhaite obtenir, en premier lieu, des indications sur la manière d'interpréter la notion de « bon » qui a été introduite dans la directive TVA par la directive de 2016. Cette interprétation est nécessaire pour permettre à la juridiction de renvoi de se prononcer sur la question de savoir si la « city card » de Stockholm relève de cette notion. S'il s'agit effectivement d'un bon, la juridiction de renvoi cherche à obtenir, en second lieu, une clarification des termes « bon à usages multiples ».

25. Pour apporter une réponse sur ces points, j'adopterai la démarche suivante. D'abord, afin d'expliquer pourquoi la question s'est posée en premier lieu, j'examinerai l'évolution historique du traitement des « city cards » aux fins de la TVA, avant l'adoption de la directive de 2016. J'aborderai ensuite le contexte législatif et les règles en découlant qui ont introduit les modifications de la directive TVA, afin de déterminer ce qu'il faut entendre par la notion de « bon ». Enfin, je répondrai à la question de savoir si les « city cards » peuvent être considérées comme étant des bons aux fins de la TVA.

A. Le traitement TVA des « city cards » avant la directive de 2016

26. Même si la Cour n'a jamais été invitée à se prononcer sur le traitement TVA des « city cards », cela ne signifie pas que le droit de l'Union n'a pas été appliqué au traitement TVA de telles cartes, tant par les autorités fiscales que par les juridictions des États membres. Les cas nationaux rapportés, tels que décrits dans la doctrine [10] et dans la documentation du comité de la TVA [11], indiquent toutefois que le droit de l'Union a fait l'objet d'une application hétérogène.

[8] L'article 398, paragraphe 1, de la directive TVA est libellé comme suit : « Il est institué un comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée, dénommé "comité de la TVA" ».

[9] Comité de la TVA, « VAT Treatment of "city cards" », *Information paper*, du 3 avril 2019 ; « Working Paper N° 983, New Legislation », du 13 novembre 2019 ; « Working Paper N° 987, Minutes », du 2 décembre 2019.

[10] Amand, C., « EU Value Added Tax : The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules », *Intertax*, vol. 45(2), 2017, p. 150.

[11] Comité de la TVA, « VAT Treatment of "city cards" », *Information paper*, du 3 avril 2019.

27. Il ressort des rapports du comité de la TVA [12] que les « city cards » ont été traitées aux fins de la TVA de trois manières principales. La première consiste à exonérer ces cartes de la TVA. L'opération entre l'organisme émetteur et le titulaire de la carte est exonérée sur le fondement de l'article 13, partie B, sous d), paragraphe 1, de la sixième directive [devenu article 135, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA], qui la classe dans la catégorie des opérations d'octroi de crédit. L'opération entre les émetteurs de cartes et les prestataires est également exonérée, mais en vertu de l'article 13, partie B, sous d), paragraphe 2, de la sixième directive [devenu article 135, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA], qui concerne la garantie de paiement. Toutefois, même lorsque les États considéraient les opérations effectuées au moyen de « city cards » comme des garanties de crédit et de paiement, ils avaient toujours la possibilité, en vertu de l'article 13, partie C, sous b), de la sixième directive [devenu article 137, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA], de permettre aux assujettis de soumettre à la TVA ces opérations autrement exonérées [13].

28. Ainsi, l'exonération, assortie d'une réintégration facultative dans la catégorie des opérations imposables, semble avoir été la première façon dont les « city cards » ont été définies aux fins de la TVA [14]. J'appellerai cette option l'« option "exonération" ».

29. Dans le cadre de la deuxième option, que j'appellerai l'« option "imposition intégrale" », les opérations effectuées au moyen d'une « city card » sont soumises à la TVA. L'émetteur d'une « city card » doit facturer la TVA au titre de la vente de la carte sur la base de la valeur nominale totale mentionnée sur cette carte [15]. Tout service distinct fourni dans le cadre de la carte est également soumis à la TVA. Il est établi que la juridiction de renvoi a traité les « city cards » de cette manière dans sa jurisprudence [16] antérieure à l'application de la directive de 2016 [17]. Les rapports du comité de la TVA laissent entendre que cette manière de définir les « city cards » a été mise en pratique dans certains autres États membres [18].

30. Dans le cadre de la troisième option, que j'appellerai l'« option "marge bénéficiaire" », les opérations effectuées au moyen d'une « city card » sont également soumises à la TVA. Comme pour la deuxième option, la TVA est également perçue au titre de la fourniture de la carte par son émetteur ; toutefois, la base imposable ne correspond pas à la valeur nominale intégrale de la carte, mais uniquement à la somme qui reste après déduction du montant payé en contrepartie des services effectivement fournis, ce que l'on appelle la marge bénéficiaire [19]. Concrètement, une fois la carte utilisée, l'organisme émetteur recueille des informations auprès des différents prestataires et rémunère les services effectivement fournis. La TVA est incluse dans cette contrepartie et n'est pas déductible. Ensuite, l'émetteur de la carte acquitte la TVA en ce qui concerne la différence entre la contrepartie reçue pour la carte et celle qu'il a payée pour les opérations effectivement réalisées.

31. Il ressort de ce qui précède que, aux fins de la TVA, les « city cards » ont été traitées d'au moins trois manières différentes.

12 Comité de la TVA, « VAT Treatment of "city cards" », *Information paper*, du 3 avril 2019.

13 Comité de la TVA, « Lignes directrices découlant de la 10e réunion des 23 et 24 octobre 1980 », XV/353/80, 1/2.

14 Comité de la TVA, « VAT Treatment of "city cards" », *Information paper*, du 3 avril 2019, p. 4.

15 Comité de la TVA, « VAT Treatment of "city cards" », *Information paper*, du 3 avril 2019, p. 6.

16 Högsta förvaltningsdomstolen (Cour suprême administrative), Strömma Turism & Sjöfart AB, 18 octobre 2018, affaire n° 1980-18, dont le résumé est disponible en langue anglaise sous le titre « Supply of City Card – Entrance to attractions – Supply of a service or not », dans la base de données IBFD.

17 L'article 2 de la directive de 2016 précise que ses dispositions s'appliquent à partir du 1er janvier 2019.

18 Comité de la TVA, « VAT Treatment of "city cards" », *Information paper*, du 3 avril 2019, p. 8.

19 Comité de la TVA, « VAT Treatment of "city cards" », *Information paper*, du 3 avril 2019, p. 5.

32. Comme on le verra, si les « city cards » sont considérées comme étant des bons, seule la troisième option « marge bénéficiaire » est applicable en tant que méthode appropriée d'imposition de ces cartes à la TVA, du moins pour celles qui sont définies comme des bons à usages multiples. La première option « exonération », qui assimile les « city cards » à des instruments de paiement, serait contraire à la finalité de la directive de 2016 qui, comme l'indique son considérant 6, vise à mieux distinguer les bons des instruments de paiement [20]. La deuxième option « imposition intégrale » ne serait pas compatible avec le régime fiscal applicable aux bons, qu'il s'agisse de bons à usage unique ou de bons à usages multiples. Bien que cette option d'imposition soit probablement la plus efficace en matière de perception de la taxe, elle crée un risque de double imposition ou un risque d'imposition de biens ou de services qui sont autrement exonérés de taxes (tels que les entrées de musées). Cette option d'imposition serait donc également contraire à l'objectif de la directive de 2016, qui est d'éviter la double imposition ou l'absence d'imposition en clarifiant le traitement TVA des bons. L'option « marge bénéficiaire » permet d'éviter la double imposition, même si elle est un peu plus compliquée à appliquer. Néanmoins, dans l'ensemble, pour les professionnels habitués à ce type de régime fiscal, ce qui peut parfois paraître difficile à première vue pour un profane se révèle finalement ne pas être si compliqué à mettre en œuvre [21].

B. La directive de 2016

33. En ce qui concerne les méthodes d'interprétation des normes, l'intention du législateur, dans la mesure où elle peut être comprise à partir du texte lui-même ou du contexte législatif et des documents de référence, est un élément à prendre en considération [22]. Il est donc nécessaire de se pencher sur la raison d'être et sur l'architecture de la directive de 2016, et d'examiner les termes qui définissent le contenu de la notion de « bon ».

1. La raison d'être et l'architecture de la directive de 2016

34. Les considérants d'un acte législatif sont souvent utiles pour comprendre les raisons pour lesquelles le législateur a adopté les règles contenues dans l'acte. Le considérant 1 de la directive de 2016 explique que la raison pour laquelle les modifications ont été proposées est le manque de clarté quant à la manière dont les règles existantes en matière de TVA doivent être appliquées aux bons. Une clarification était donc nécessaire pour assurer la cohérence du traitement fiscal des opérations impliquant des bons dans les différents États membres. Cette approche est étayée par les considérants 2 et 3 de cette directive, qui énoncent que le législateur a entendu apporter une plus grande sécurité et une plus grande uniformité dans le traitement des bons. Les considérants introductifs de ladite directive expriment également l'intention de veiller à ce que le traitement des bons respecte le principe selon lequel un impôt général sur la consommation doit être exactement proportionnel au prix des biens et des services, et que cette clarification devrait contribuer à éviter les incohérences, les distorsions de concurrence, la double imposition ou la non-imposition et à réduire les risques d'évasion fiscale.

[20] Pour une discussion plus approfondie sur la distinction entre les bons et les instruments de paiement, voir points 45 et 53 des présentes conclusions.

[21] À cet égard, voir Amand, C., « Vouchers : une directive TVA européenne applicable à partir de 2019 », *La semaine fiscale*, n° 277, 20-26 mars 2017, p. 2.

[22] Voir, en ce sens, arrêt du 9 novembre 2021, Bundesrepublik Deutschland (Maintien de l'unité familiale) (C-91/20, EU:C:2021:898, points 49 et 52).

35. Rien ne permet donc de penser que le législateur ait entendu introduire un nouveau régime particulier pour les bons, différent du régime général de TVA pour les livraisons de biens ou les prestations de services [23]. Son intention était simplement de clarifier ce que le régime « ordinaire » existant implique lorsqu'il est appliqué aux bons.

36. Étant donné que les nouvelles règles relatives aux bons ne constituent donc pas une exception aux règles générales de l'Union en matière de fiscalité, je ne partage pas la position de l'administration fiscale et du gouvernement italien selon laquelle ces règles doivent être interprétées de manière restrictive.

37. Afin de clarifier le régime de TVA applicable aux bons, la directive de 2016 a introduit les articles 30 bis, 30 ter et 73 bis dans la directive sur la TVA. Les endroits où les nouvelles dispositions ont été insérées dans le régime de la directive sur la TVA invitent également à considérer tout simplement ces modifications comme étant une réaffirmation du droit tel qu'il était déjà appliqué aux bons.

38. Les articles 30 bis et 30 ter sont inclus dans la partie de la directive TVA consacrée aux « opérations imposables », dans un nouveau chapitre 5 intitulé « Dispositions communes aux chapitres 1 et 3 ». L'article 73 bis a été inséré dans la partie de la directive TVA relative à la « base d'imposition ». Cette disposition indique qu'elle s'applique « sans préjudice de l'article 73 ». Elle suit donc le régime général, qu'elle explique néanmoins plus en détail en ce qui concerne les bons à usages multiples.

2. La définition du « bon » dans la directive TVA

39. L'article 30 bis, paragraphe 1, de la directive TVA définit un bon comme un instrument qui est assorti d'une obligation de l'accepter comme contrepartie totale ou partielle d'une livraison de biens ou d'une prestation de services et qui contient des informations sur les biens ou les services pour lesquels le bon peut être utilisé comme contrepartie ou, le cas échéant, des informations sur les prestataires potentiels.

40. Il convient de noter que cette définition n'inclut pas tous les instruments communément appelés « bons » [24]. L'un de ces instruments est le « bon de réduction ». Il est exclu de la définition de la directive TVA, même s'il était envisagé dans la proposition initiale de la directive de 2016 [25]. Comme indiqué au considérant 4 de cette directive, les bons de réduction ont été exclus au motif que, bien que ces instruments permettent à leur détenteur de bénéficier d'une remise lors de l'achat de biens ou de services, ils ne sauraient être utilisés en eux-mêmes comme contrepartie d'une fourniture de biens ou d'une prestation de services. En tout état de cause, la « city card » ne peut pas être considérée comme étant un bon simplement parce qu'elle est communément appelée « bon ». En effet, pour être considérée comme tel, elle doit remplir deux conditions énoncées à l'article 30 bis de la directive TVA.

[23] Amand, C., « EU Value Added Tax : The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules », *Intertax*, nº 2, vol. 45(2), 2017, p. 156.

[24] Amand, C., « EU Value Added Tax : The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules », *Intertax*, nº 2, vol. 45(2), 2017 ; Bijl, J. B. O., *The EU VAT Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, p. 276.

[25] La proposition initiale contenait toutefois une catégorie spécifique de « bons de réduction », en plus des « bons à usage unique » et des « bons à usages multiples ». Voir considérant 5, article 25, sous e), ainsi que article 30 bis, paragraphe 1, de la proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le traitement des bons [COM(2012)°206 final – 2012/0102 (CNS)].

41. Les deux conditions prévues à l'article 30 bis, paragraphe 1, de la directive TVA sont cumulatives.

42. La première condition exige que l'instrument comporte une obligation pour les fournisseurs de biens ou les prestataires de services de l'accepter en contrepartie totale ou partielle d'une fourniture de biens ou d'une prestation de services.

43. Dans ses observations devant la Cour, DSAB Destination Stockholm a insisté sur le fait que le critère décisif pour déterminer si un instrument peut être qualifié de « bon » repose précisément sur cette condition. Toutefois, le gouvernement italien fait valoir que le bon a pour caractéristique essentielle de conférer à son titulaire le droit d'obtenir des biens ou des services, spécifiés en quantité et en qualité, auprès de fournisseurs ou de prestataires déterminés au préalable.

44. Bien que le droit d'obtenir des biens ou des services au moyen du bon fasse généralement partie de ces instruments, cette caractéristique n'a pas été jugée déterminante pour sa définition. Dans la proposition initiale, l'article 30 bis prévoyait que, « [o]n entend par "bon", un instrument qui donne à son détenteur le droit de bénéficier d'une livraison de biens ou d'une prestation de services [...] »[26]. Néanmoins, le libellé final de cette disposition ne mentionne pas le droit de recevoir des biens ou des services comme élément constitutif d'un bon, mais met plutôt l'accent sur l'obligation pour le fournisseur ou le prestataire d'accepter cet instrument en contrepartie[27]. Par conséquent, l'argument du gouvernement italien selon lequel le droit de recevoir des biens ou des services est une caractéristique essentielle d'un bon ne saurait être accueilli.

45. La seconde condition pour qu'un instrument soit considéré comme étant un bon exige que les biens à livrer ou les services à prester ou l'identité de leurs fournisseurs ou prestataires potentiels soient indiqués sur l'instrument même ou dans la documentation correspondante. Il est généralement admis que ce sont ces caractéristiques qui différencient les bons des instruments de paiement conventionnels[28].

46. Cette condition est formulée à titre subsidiaire de sorte que, pour qu'un instrument soit considéré comme étant un bon, il suffit qu'il indique clairement pour quels biens ou services il peut servir de contrepartie. Si les biens et services ne sont pas spécifiés, il suffit que les fournisseurs de biens ou les prestataires de services qui sont tenus d'accepter le bon comme contrepartie soient connus.

47. La définition du « bon » dans la directive TVA subordonne donc la constatation selon laquelle un instrument constitue un bon à la condition qu'il remplisse les deux conditions précédemment énoncées. Ces termes ne permettent cependant pas de répondre à la question de savoir si tout instrument remplissant ces deux conditions doit nécessairement être considéré comme étant un bon. Je proposerai la réponse à cette question en même temps que l'examen de la question de savoir si les « city cards » remplissent les deux conditions prévues à l'article 30 bis, paragraphe 1, de la directive TVA.

[26] Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le traitement des bons [COM(2012)°206 final – 2012/0102 (CNS)].

[27] Pour une lecture similaire de l'issue de la procédure législative, voir Terra, B. J. M., Kajus, J., *Commentary on EU VAT*, 2020, « 7.3.1.5.1.1. Definition of a voucher ».

[28] Terra, B. J. M., Terra, E. T., « The Value of the Voucher Directive on the EU VAT Treatment of Vouchers », *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, p. 27-34, en particulier p. 28.

C. Le traitement fiscal des « city cards »

48. La diversité des « city cards »[29] disponibles ne signifie pas que ces cartes sont automatiquement toutes considérées comme étant des bons. Il s'agit plutôt d'une décision à prendre au cas par cas. Seules les cartes qui remplissent les conditions cumulatives de l'article 30 bis de la directive TVA sont des bons[30].

49. En revanche, compte tenu de certains arguments exposés dans les observations écrites des intervenants, il y a lieu de se demander si les « city cards » qui remplissent effectivement les deux conditions prévues par la directive TVA sont nécessairement des bons. En d'autres termes, existe-t-il des motifs d'exclure du régime de TVA applicable aux bons un instrument qui remplit tous les critères de qualification en tant que « bon » et, dans l'affirmative, quels sont ces motifs ?

1. Les « city cards » en tant que bons

50. Je pense que l'on peut conclure sans risque de se tromper que, dans la majorité des cas, les « city cards » entraînent l'obligation pour les prestataires qui prennent part à ce système de les accepter comme contrepartie. Par conséquent, elles remplissent généralement la première condition. S'agissant de la carte de Stockholm, il ressort de la décision de renvoi que les opérateurs qui gèrent des musées ou d'autres attractions ou des services de transport et qui prennent part au système de cartes sont tenus d'accepter la carte en contrepartie de la prestation de services. Cela n'est toutefois vrai que pendant la période de validité de la carte et dans la limite de la valeur maximale de la carte (qui est bien plus élevée que le prix de la carte).

51. À cet égard, il me semble qu'il n'y a pas de différence quant à la question de savoir si le prestataire doit accepter la carte comme contrepartie une seule fois ou chaque fois que le titulaire de la carte veut l'utiliser pour le même service. Il est important que la « city card » soit acceptée au moins une fois. Par conséquent, le dispositif selon lequel le prestataire peut refuser d'accorder au titulaire de la carte l'accès à un service plus d'une fois (mais peut décider de le faire sur une base volontaire), comme c'est le cas pour la carte de Stockholm, n'est pas incompatible avec la première condition, puisque ce prestataire reste tenu d'accorder l'accès à un service au moins une fois.

52. L'administration fiscale invoque deux autres raisons pour lesquelles la carte de Stockholm ne saurait être considérée comme étant un bon. Elle fait valoir, d'une part, que la carte n'exprime pas en argent la diminution successive de sa valeur, de sorte que le titulaire ne peut pas connaître le montant disponible sur la carte après chaque utilisation et que, d'autre part, l'utilisation illimitée des services de transport couverts par cette carte constitue un abonnement et non un bon.

53. Une carte dont la valeur diminue à chaque utilisation ressemble conceptuellement à un instrument de paiement. Malgré cela, l'objectif de la directive de 2016 est d'établir une distinction entre les bons et les instruments de paiement[31]. Il n'est donc pas nécessaire, ni même contraire à l'objectif de cette directive, d'introduire une condition qui s'inspire des caractéristiques des instruments de paiement pour définir les bons. Cela ne signifie pas que les instruments dont la valeur diminue à chaque utilisation ne sauraient être considérés comme étant des bons. Toutefois,

[29] Pour une liste non exhaustive des villes européennes proposant de telles cartes et de leur contenu, voir adresse Internet https://welovecitycards.com/.

[30] Le fait que le comité de la TVA n'ait pas pu parvenir à une conclusion générale sur la question du traitement TVA des « city cards » va dans le même sens (voir Comité de la TVA, document de travail n° 987, procès-verbal, 2 décembre 2019, p. 5).

[31] Considérant 6 de la directive de 2016.

un tel élément ne peut être considéré comme constituant une condition. Il suffit que, dans les limites de la valeur maximale, le bon soit accepté comme contrepartie des services qui y sont inclus. Par conséquent, le fait que la « city card » en cause au principal n'indique pas au titulaire de la carte le montant disponible sur la carte n'empêche pas de la qualifier de « bon ».

54. Par son second grief, l'administration fiscale fait valoir que, par certains aspects, la carte ressemble à un abonnement, ce qui empêche de la considérer comme étant un bon. Dans le cas d'abonnements (notamment, pour une salle de sport, ou pour l'utilisation de services de transport pour un jour, un mois ou des périodes similaires), l'opération est déjà concrétisée et l'opération imposable est déterminée dès le paiement des frais d'abonnement. Ce n'est pas le cas lorsqu'il s'agit de « city cards » utilisées en tant que bons. Une telle carte accorde à son titulaire uniquement la possibilité de souscrire un abonnement aux services de transport. Par conséquent, l'opération imposable ne survient que lorsque (et si) la carte est utilisée pour les transports publics. En outre, dans les contrats à exécution successive, la prestation n'est pas une opération imposable au sens de l'article 2 de la directive TVA. Une « city card » ne change rien à ce constat. Si les titulaires de la carte font usage de la possibilité offerte par la carte de souscrire un abonnement, la mise à disposition de cet abonnement sera soumise à la taxe, mais pas la prestation continue ultérieure de services (notamment, chaque trajet de bus).

55. Le fait qu'une « city card » permette à son titulaire de l'utiliser en contrepartie d'un abonnement, étant un service avec ses propres règles en matière de TVA, ne s'oppose donc pas à sa qualification de « bon » ni ne contrevient au régime fiscal applicable aux abonnements.

56. En ce qui concerne la seconde condition, énoncée à l'article 30 bis de la directive TVA, selon laquelle les biens à fournir ou les services à prester ou l'identité de leurs prestataires ou fournisseurs potentiels doivent être connus, la décision de renvoi indique également que la carte et la documentation correspondante mentionnent explicitement les prestataires participants ainsi que les services susceptibles d'être échangés.

57. L'administration fiscale a néanmoins fait valoir que la « city card » ne peut être qualifiée de « bon », car, en raison de sa durée d'utilisation limitée, il est impossible pour le consommateur moyen d'utiliser tous les services proposés par la carte. Pourtant, rien dans la définition du « bon » n'exige que tous les services (ou biens) concernés soient échangés pour qu'un instrument soit considéré comme étant un bon. Les instruments qui permettent d'échanger l'ensemble des biens et services mentionnés (notamment, les bons d'achat de magasins de détail) sont effectivement des bons s'ils doivent être acceptés comme contrepartie. Toutefois, l'exigence selon laquelle tous les biens et services doivent être échangés n'est pas une condition qui fait d'un instrument un bon [32]. Bien au contraire, comme précédemment expliqué [33], une partie de la définition du « bon », selon laquelle ce dernier inclut le droit à la fourniture des biens et à la prestation des services qu'il énumère, n'a pas été introduite dans la version finale de la directive de 2016. Il s'agit d'un argument supplémentaire en faveur de l'interprétation selon laquelle le législateur a rejeté une condition selon laquelle tous les services doivent être épuisés pour que l'instrument soit considéré comme étant un bon. Par conséquent, le fait que la courte durée des « city cards » ne permet généralement pas à leurs titulaires d'utiliser tous les services énumérés ne change rien au constat selon lequel, aux fins de la TVA, une « city card » est un bon.

[32] Si le bon n'est pas du tout échangé, c'est-à-dire si son titulaire ne commence pas à l'utiliser pendant la période au cours de laquelle il peut être utilisé, les dispositions relatives aux bons ne s'appliquent pas. Un tel constat ressort du considérant 12 de la directive de 2016, qui énonce que « [l]a présente directive ne s'applique pas aux situations où un bon à usages multiples n'est pas échangé par le consommateur final au cours de sa période de validité et où le vendeur conserve la contrepartie reçue pour ce bon ».

[33] Voir point 44 des présentes conclusions.

58. La différence entre la valeur totale de tous les services inclus dans une carte et sa valeur nominale peut se comprendre si l'on tient compte de la dimension promotionnelle de la plupart des bons en général [34], et des « city cards » en particulier [35]. Le gouvernement italien craint que la courte durée de validité de la carte empêche l'utilisation de tous les services et qu'elle puisse affecter son attrait pour les visiteurs [36]. Toutefois, cela ne modifie pas le traitement TVA de ces cartes.

59. Il me semble également nécessaire, puisque ce point a été soulevé devant la juridiction de renvoi et dans diverses observations présentées par les intervenants devant la Cour, d'examiner l'incidence du considérant 5 de la directive de 2016 sur l'acceptation des « city cards » en tant que bons. Selon ce considérant, « [l]es dispositions relatives aux bons ne devraient pas entraîner de modification du traitement TVA des tickets de transport, des billets d'entrée au cinéma et aux musées, des timbres-poste ou d'autres instruments similaires ».

60. Cette disposition vise, à mon sens, à préciser que la possibilité d'acquérir des billets, timbres-poste ou autres instruments au moyen d'un bon ne doit pas modifier le taux de TVA applicable à ces billets, dont certains sont exonérés et d'autres bénéficient de taux réduits [37]. Les bons ne font qu'offrir la possibilité d'acquérir un billet et obligent le fournisseur de ce billet à accepter les bons comme contrepartie. Cette possibilité ne modifie en rien le régime de TVA applicable à ces billets. Lorsqu'un billet est exonéré de TVA, cette dernière ne sera pas prélevée, que le fournisseur ait accepté une somme d'argent, d'autres instruments de paiement ou un bon comme contrepartie.

61. J'estime que la seule raison pour laquelle un instrument qui remplit les deux conditions prévues par la directive TVA ne devrait pas être assimilé à un « bon » relève de l'hypothèse dans laquelle il empêche l'application du régime spécial de TVA d'un service pour lequel il doit être accepté comme contrepartie. Comme je l'exposerai dans la dernière partie de mes conclusions, si une « city card », en tant que bon à usages multiples, est soumise à l'option d'imposition « marge bénéficiaire », son traitement en tant que bon ne modifiera pas le régime de TVA spécifique des services inclus dans un tel bon qui bénéficient d'un traitement différent aux fins de la TVA.

62. Au vu de tout ce qui précède, je suis d'avis qu'une « city card », telle que celle en cause au principal, remplit les deux conditions prévues à l'article 30 bis de la directive TVA et qu'elle doit, par conséquent, être considérée comme étant un bon aux fins de la TVA.

2. Les « city cards » en tant que « bons à usages multiples »

63. La juridiction de renvoi souhaite savoir si, lorsqu'une « city card » est qualifiée de « bon », il s'agit d'un bon à usage unique ou à usages multiples.

[34] Bijl, J. B. O., *The EU VAT Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019.

[35] Drozdowska, M., Duda-Seifert, M., et Faron, A., « Model of a City Destination Card as a Marketing Tool of Selected European Cities », *Management Sciences*, 2018, vol. 23(2), p. 19 à 28.

[36] Drozdowska, M., Duda-Seifert, M., et Faron, A., « Model of a City Destination Card as a Marketing Tool of Selected European Cities », *Management Sciences*, 2018, vol. 23(2), p. 27.

[37] Les billets mêmes pourraient éventuellement être considérés comme étant des bons. Certaines publications reconnaissent qu'il est difficile de distinguer un bon à usage unique d'un billet (Amand, C., « EU Value Added Tax : The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules », p. 154, et Terra, B. J. M., Terra, E. T., « The Value of the Voucher Directive on the EU VAT Treatment of Vouchers », *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, p. 30). Ces mêmes auteurs suggèrent, principalement à la suite de l'arrêt du 23 décembre 2015, Air France-KLM et Hop!Brit-Air (C-250/14 et C-289/14, EU:C:2015:841), et compte tenu du libellé du considérant 5 de la directive de 2016, que les billets ne sont pas des bons. Il ne s'agit toutefois pas d'une question pertinente dans le cadre du présent renvoi.

64. L'article 30 bis de la directive TVA distingue deux types de bons, à savoir les « bons à usage unique » et les « bons à usages multiples ». Ces derniers sont définis de manière négative comme tout bon qui n'est pas qualifié de « bon à usage unique ».

65. Aux termes de l'article 30 bis, paragraphe 2, de la directive TVA, on entend par « bon à usage unique » un bon pour lequel le lieu de la livraison des biens ou de la prestation des services à laquelle le bon se rapporte *et* la TVA due sur ces biens ou services sont connus au moment de l'émission du bon [38]. Il résulte de ces indications que ces conditions sont cumulatives et, surtout, qu'elles impliquent que, au moment de l'émission d'un bon à usage unique, le traitement TVA de ce dernier doit être certain.

66. Dans le cas des « city cards », ou à tout le moins de celles du type en cause au principal, il apparaît clairement que, au moment de l'achat de la carte, les services qui seront fournis ne sont pas connus. Ainsi, on ne connaît pas non plus le taux de TVA à appliquer à ce moment-là. Une telle carte ne constitue donc pas un bon à usage unique. Néanmoins, comme la carte est un bon, elle doit être considérée comme étant un bon à usages multiples.

3. L'imposition des « city cards » en tant que bons à usages multiples

67. Il reste à expliquer comment les opérations effectuées au moyen de la « city card » sont comptabilisées, et par qui.

68. Les modalités d'application de la TVA à des bons à usages multiples, tels que les « city cards », sont régies par les articles 30 ter et 73 bis de la directive TVA.

69. Il est particulièrement utile de parcourir l'application concrète des règles de TVA relatives aux bons lorsqu'il s'agit de « city cards ». Ainsi, j'examinerai la question de savoir quelles sont les opérations imposables parmi celles qui relèvent du régime concerné et quel est le moment auquel elles sont imposées, ainsi que la base imposable, cette dernière étant l'un des éléments pris en considération par la commission du droit fiscal pour constater que des « city cards », telles que celles en cause au principal, ne relèvent pas de la notion de « bon ».

70. Conformément à l'article 30 ter, paragraphe 2, de la directive TVA, la TVA est appliquée aux bons à usages multiples au moment de la fourniture ou de la prestation effective de biens ou de services en question, de sorte que la taxe ne frappe pas les transferts du bon qui ont lieu avant que ce dernier ne soit échangé. En effet, au moment de l'achat d'une « city card », les informations pertinentes en matière de TVA ne sont pas toutes connues [39]. Étant donné que la TVA est une taxe qui frappe la fourniture et la prestation effective de biens et de services, il est impossible, dans le cas des bons à usages multiples, de savoir lesquels des biens et services qu'un tel bon englobe seront effectivement fournis ou prestés.

71. Les « city cards » sont généralement émises par un assujetti autre que le prestataire des services pour lesquels la carte doit être acceptée comme contrepartie. L'émetteur de la carte percevant une contrepartie de la part du titulaire de la carte pour le transfert d'un bon, la question se pose de savoir si cette opération doit être imposée en tant que service distinct. Dans le cas contraire, certaines des opérations concernées par le régime en question pourraient rester

[38] Mise en italique par mes soins.

[39] Van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, H.-G., *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, p. 246.

non imposées. Comme je le démontrerai, l'application de l'option d'imposition décrite comme l'option « marge bénéficiaire » au point 32 des présentes conclusions permet d'imposer l'ensemble des opérations concernées et d'éviter une éventuelle double imposition.

72. La nécessité d'appliquer un tel régime découle, à mon sens, de la lecture combinée de l'article 30 ter, paragraphe 2, second alinéa, et de l'article 73 bis de la directive TVA. La première disposition prévoit que, « [l]orsque le bon à usages multiples est transféré par un assujetti autre que l'assujetti effectuant l'opération soumise à la TVA en vertu du premier alinéa, toute prestation de services pouvant être identifiée, tels que des services de distribution ou de promotion, est soumise à la TVA ». Aux termes de la seconde disposition, « la base d'imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services effectuée en lien avec un bon à usages multiples est égale à la contrepartie payée en échange du bon ».

73. Un régime dans lequel la TVA est prélevée pour chaque livraison de biens ou prestation de services satisferait à l'exigence selon laquelle la base d'imposition correspond à la contrepartie payée pour un bon si la valeur des biens et services qui sont échangés en pratique atteint le prix payé pour le bon [40]. Toutefois, si la valeur de l'ensemble des services échangés en pratique est inférieure au prix payé pour le bon, la différence doit également être soumise à la TVA. Ce montant est reconnu comme étant la contrepartie de services de distribution ou de promotion, conformément à l'article 30 ter, paragraphe 2, de la directive TVA, et la TVA sur cette « marge bénéficiaire » doit être prélevée par l'émetteur de la carte.

74. Ce type de régime n'est pas nouveau dans le cadre de la directive TVA. Il s'applique, notamment, aux opération des agences de voyages (en vertu des articles 306 et suivants de la directive TVA) [41], pour lesquelles la base d'imposition est liée à la marge bénéficiaire de l'agence de voyages (article 308 de la directive TVA).

75. En traitant les « city cards » comme des bons à usages multiples, la directive TVA exige ainsi qu'elles soient imposées selon l'option « marge bénéficiaire », car ce régime fiscal répond aux principes fondamentaux de la TVA. Cette option permet d'éviter à la fois une double imposition et l'absence totale d'imposition. C'est une autre raison qui justifie l'interprétation selon laquelle les « city cards » sont des bons à usages multiples. Cette solution répond aux objectifs de la directive de 2016, car elle clarifie la bonne manière d'imposer les « city cards » en éliminant toutes les options utilisées dans la pratique, sauf une. Les spécialistes de la TVA semblent également approuver une telle solution [42].

76. Toutefois, retenir la thèse avancée par le gouvernement italien – admise dans la jurisprudence de la juridiction de renvoi avant l'adoption de la directive de 2016 [43], qui a opté pour l'imposition parallèle de l'ensemble de la contrepartie reçue en échange d'une « city card » et de chaque livraison ou prestation effective de biens ou de services – pourrait entraîner une double

[40] L'émetteur de la carte paie pour chaque fourniture effective de biens et chaque prestation effective de services, et le prix de ces fournitures et prestations comprend également la TVA (sauf si le service bénéficie d'une exonération). L'émetteur ne peut pas déduire la TVA incluse dans ce prix comme sa taxe en amont.

[41] Ces opérations présentent, à mon avis, de nombreuses similitudes avec les faits du litige au principal. Sur ce point, voir arrêt du 13 octobre 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

[42] Voir point 32 des présentes conclusions et jurisprudence citée.

[43] Sur ce point, voir note en bas de page 16 des présentes conclusions.

imposition [44]. L'adoption de cette option « imposition intégrale » [45] pourrait, comme le soutient la Commission, fausser le traitement TVA des titres de transport ou d'entrée. Or, c'est précisément ce que le législateur a voulu éviter [46].

77. En conclusion, le fait de considérer les « city cards » comme étant des bons à usages multiples et de les imposer selon le régime fiscal de la « marge bénéficiaire » chaque fois que l'émetteur est différent des fournisseurs de biens et des prestataires de services offre un régime fiscal complet, uniforme, transparent et neutre. Étant donné que la « city card » en cause au principal semble remplir les deux conditions imposées par la directive TVA pour qu'un instrument soit assimilé à un bon, il convient de la traiter comme un bon à usages multiples aux fins de la TVA.

V. Conclusion

78. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre à la question préjudicielle posée le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour suprême administrative, Suède) de la manière suivante :

Une carte que les fournisseurs ou prestataires sont tenus d'accepter en contrepartie de la fourniture ou de la prestation aux titulaires de la carte des biens ou services inclus dans cette carte à un endroit donné, pendant une période limitée et jusqu'à concurrence d'un certain montant relève de la notion de « bon » au sens de l'article 30 bis de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive (UE) 2016/1065 du Conseil, du 27 juin 2016. Il en va ainsi même si tous les services couverts par une telle carte ne sauraient être utilisés par un consommateur moyen dans un délai déterminé. Une telle carte est un « bon à usages multiples » au sens de la même disposition dès lors que la taxe sur la livraison des biens et sur la prestation des services pour lesquelles elle doit être acceptée comme contrepartie n'est pas connue au moment du transfert de cette carte.

44 Voir mes conclusions dans l'affaire GE Aircraft Engine Services (C-607/20, EU:C:2022:63, point 53).

45 Voir points 29 et 32 des présentes conclusions.

46 Considérant 5 de la directive de 2016.