Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. JEAN RICHARD DE LA TOUR
présentées le 1er octobre 2020 [1]

Affaire C-501/19

UCMR – ADA Asociația pentru Drepturi de Autor a Compozitorilor
contre
Pro Management Insolv IPURL, en qualité de liquidateur d'Asociația Culturală „Suflet de Român"

[demande de décision préjudicielle formée par l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice, Roumanie)]

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Opérations imposables – Rémunérations pour la diffusion des œuvres musicales auprès du public – Paiement d'une licence non exclusive par les utilisateurs des œuvres – Organisme de gestion collective des droits d'auteur percevant ces rémunérations pour le compte des titulaires de ces droits »

I. Introduction

1. La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 24, paragraphe 1, de l'article 25, sous a), et de l'article 28 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée [2].

2. Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant l'Uniunea Compozitorilor și Muzicologilor din România – Asociația pentru Drepturi de Autor (Union des compositeurs et des musicologues de Roumanie – Association pour les droits d'auteur, ci-après l'« UCMR - ADA ») à l'Asociația Culturală « Suflet de Român » (association culturelle « Âme roumaine », ci-après l'« association culturelle »), actuellement en liquidation, au sujet du paiement d'une partie des redevances, majorées de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), dues par cette dernière à l'UCMR - ADA au titre de la communication au public, en particulier l'exécution publique, d'œuvres musicales lors d'un spectacle.

3. L'occasion est ainsi offerte à la Cour de préciser quelles sont, au regard de la directive TVA, les obligations des titulaires de droits d'auteur sur des œuvres musicales et celles des organismes de gestion collective, lorsque ceux-ci perçoivent les redevances dues en contrepartie de la délivrance par eux de licences non exclusives d'utilisation des œuvres en cause, pour le compte de ces titulaires, et que ces derniers leur versent une commission au titre de la gestion collective de leurs rémunérations.

1 Langue originale : le français.

2 JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA ».

4. L'analyse des opérations ainsi effectuées avec cette intervention, fréquente en pratique, d'un organisme de gestion collective qui ne détient ni ne transfère lui-même les droits d'auteur et n'est pas bénéficiaire des redevances perçues, me conduira à proposer à la Cour de retenir que les titulaires de droits d'auteur effectuent une prestation de services au sens de la directive TVA et de préciser les conséquences qui doivent en être tirées pour chacun des assujettis selon que l'organisme de gestion collective agit en son nom propre ou au nom de ces titulaires.

II. Le cadre juridique

A. La directive TVA

5. L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA dispose :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

[...]

c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel. »

6. L'article 24, paragraphe 1, de cette directive est libellé comme suit :

« Est considérée comme "prestation de services" toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens. »

7. Aux termes de l'article 25, sous a), de ladite directive :

« Une prestation de services peut consister, entre autres, en une des opérations suivantes :

a) la cession d'un bien incorporel représenté ou non par un titre. »

8. L'article 28 de la directive TVA prévoit :

« Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question. »

B. Le droit roumain

1. Le code des impôts

9. L'article 126, paragraphe 1, sous a), de la legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (loi n° 571/2003, portant code des impôts)[3], du 22 décembre 2003, dans sa version applicable au litige au principal, dispose :

« Aux fins de la TVA, sont imposables en Roumanie les opérations qui remplissent les conditions cumulatives suivantes :

a) les opérations qui, au sens des articles 128 à 130, constituent ou sont assimilées à une livraison de biens ou à une prestation de services, relevant de la TVA, effectuées à titre onéreux. »

10. L'article 129 du code des impôts, intitulé « Prestation de services », prévoit :

« 1. Est considérée comme une prestation de services toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens, telle que définie à l'article 128.

2. Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question.

3. Les prestations de services incluent des opérations telles que :

[...]

b) la cession d'un bien incorporel représenté ou non par un titre, notamment : le transfert et/ou la cession des droits d'auteur, brevets, licences, marques et autres droits similaires ;

[...]

e) des services d'intermédiation effectués par des personnes agissant au nom et pour le compte d'autres personnes, lorsqu'ils interviennent dans le cadre d'une livraison de biens ou prestation de services.

[...] »

2. La loi sur le droit d'auteur

11. L'article 13, sous f), de la legea nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe (loi n° 8/1996 sur les droits d'auteur et les droits connexes)[4], du 14 mars 1996, dans sa version applicable au litige au principal, dispose :

« L'utilisation d'une œuvre fait naître, pour l'auteur, des droits patrimoniaux distincts et exclusifs lui permettant d'autoriser ou d'interdire :

[...]

3 M. Of., partie I, n° 927/23 décembre 2003, ci-après le « code des impôts ».

4 M. Of., partie I, n° 60/26 mars 1996, ci-après la « loi sur le droit d'auteur ».

f) la communication directe ou indirecte de l'œuvre au public, par quelque moyen que ce soit, y compris sa mise à disposition du public de sorte que ce dernier puisse y avoir accès de l'endroit et au moment qu'il choisit individuellement. »

12. Le titre III de cette loi est intitulé « Gestion et défense du droit d'auteur et des droits voisins ». Son chapitre I, relatif à la « [g]estion des droits patrimoniaux d'auteur et des droits voisins », contient trois sections. Les articles 123 à 123[4] sont compris dans la section I, intitulée « Dispositions générales ».

13. L'article 123, paragraphes 1 et 3, de ladite loi prévoit :

« 1. Les titulaires du droit d'auteur et des droits voisins peuvent exercer les droits qui leur sont reconnus par la présente loi, personnellement ou, sur le fondement d'un mandat, par l'intermédiaire d'organismes de gestion collective, dans les conditions prévues par la présente loi.

[...]

3. Les titulaires de droits d'auteur ou de droits voisins ne peuvent pas céder les droits patrimoniaux reconnus par la présente loi à des organismes de gestion collective. »

14. Aux termes de l'article 123[1] de la loi sur le droit d'auteur :

« 1. La gestion collective est obligatoire pour l'exercice des droits suivants :

[...]

e) le droit de communiquer des œuvres musicales au public [...]

[...]

2. Pour les catégories de droits visées au paragraphe 1, les organismes de gestion collective représentent également les titulaires de droits qui ne leur ont pas donné mandat. »

15. L'article 125, paragraphe 2, de cette loi, compris dans la section II, intitulée « Organismes de gestion collective du droit d'auteur et des droits voisins », dispose :

« [L]es organismes [de gestion collective] sont créés directement par les titulaires des droits d'auteur ou des droits voisins, personnes physiques ou morales, et agissent dans les limites du mandat qui leur a été confié et sur la base du statut adopté selon la procédure prévue par la loi. »

16. L'article 129[1] de ladite loi est libellé comme suit :

« Lorsque la gestion collective est obligatoire, si un titulaire [de droits d'auteur] n'est affilié à aucun organisme, la compétence revient à l'organisme du secteur ayant le plus grand nombre de membres. Les titulaires de droits non représentés peuvent revendiquer les sommes qui leur sont dues dans un délai de trois ans à compter de la date de notification. Après l'expiration de ce délai, les sommes non réparties ou non revendiquées sont utilisées conformément à la décision de l'assemblée générale, à l'exception des frais de gestion. »

17. Au sein du titre III, chapitre I, de la loi sur le droit d'auteur, la section III, intitulée « Fonctionnement des organismes de gestion collective », contient les articles 130 à 135.

18. L'article 130, paragraphe 1, de cette loi prévoit :

« Les organismes de gestion collective ont l'obligation :

a) d'accorder des autorisations non exclusives aux utilisateurs qui en font la demande avant toute utilisation du répertoire protégé, contre rémunération, au moyen d'une licence non exclusive, sous forme écrite ;

b) d'élaborer des méthodologies pour leurs domaines d'activité, comprenant les droits patrimoniaux appropriés, qui doivent être négociées avec les utilisateurs en vue du paiement desdits droits dans le cas des œuvres dont le mode d'exploitation rend impossible l'octroi d'une autorisation individuelle par les titulaires de droits ;

c) de conclure, au nom des titulaires de droits qui leur ont accordé un mandat ou en vertu des conventions conclues avec des organismes correspondants à l'étranger, des contrats généraux avec les organisateurs de spectacles [...] ;

[...]

e) de collecter les sommes dues par les utilisateurs et de les répartir entre les titulaires de droits [...] ;

[...] »

19. L'article 131[1], paragraphe 1, de ladite loi, qui complète les dispositions de l'article 130, paragraphe 1, sous b), dispose :

« La méthodologie est négociée par les organismes de gestion collective avec les représentants prévus à l'article 131, paragraphe 2, sous b), dans le respect des critères principaux suivants :

a) la catégorie des titulaires de droits, membres ou non membres, ainsi que le domaine dans lequel la négociation est menée ;

[...] »

20. Aux termes de l'article 134 de la loi sur le droit d'auteur :

« 1. L'exercice de la gestion collective prévue par le mandat ne limite en aucune manière les droits patrimoniaux des titulaires.

2. La gestion collective s'exerce selon les règles suivantes :

a) les décisions relatives aux méthodes et aux règles de perception des redevances et des autres montants auprès des utilisateurs et à la répartition de ces montants entre les titulaires de droits, ainsi que celles relatives à d'autres aspects plus importants de la gestion collective, doivent être établies par les membres dans le cadre de l'assemblée générale, conformément au statut ;

b) la commission due par les titulaires de droits qui sont membres d'une organisation de gestion collective pour couvrir les frais de fonctionnement de cette dernière [...] et la commission due à l'organisme de gestion collective qui est l'unique percepteur [...] ne peuvent représenter ensemble plus de 15 % des montants perçus annuellement ;

c) en l'absence d'une décision explicite de l'assemblée générale, les montants perçus par un organisme de gestion collective ne peuvent pas être utilisés à des fins communes autres que la prise en charge des coûts effectifs liés à la perception des montants dus et à leur répartition entre les membres ; l'assemblée générale peut décider qu'un maximum de 15 % des montants perçus peuvent être utilisés à des fins communes et uniquement dans les limites du domaine d'activité ;

d) les montants perçus par un organisme de gestion collective sont répartis individuellement entre les titulaires de droits au prorata de l'utilisation du répertoire de chacun d'entre eux, au plus tard six mois après la date de la perception ; les titulaires de droits peuvent réclamer le paiement des montants perçus à titre nominal ou dont la répartition ne nécessite pas la présentation de documents spécifiques dans un délai de 30 jours à compter de la date de perception ;

e) la commission due par les titulaires de droits est prélevée sur les montants dus à chacun d'eux après calcul de la répartition individuelle ;

[...]

3. Les redevances versées aux organismes de gestion collective ne sont pas et ne peuvent pas être assimilées à des recettes de ces derniers.

4. Dans l'exercice de leur mandat, aux termes de la présente loi, les organismes de gestion collective ne peuvent se voir transférer ou céder des droits d'auteur ou des droits voisins, ou l'exercice de ces droits. »

III. Les faits du litige au principal et les questions préjudicielles

21. L'UCMR - ADA est un organisme de gestion collective des droits patrimoniaux d'auteur sur les œuvres musicales. Il a été désigné par l'Oficiul Român pentru Drepturile de Autor (office roumain des droits d'auteur) comme l'unique percepteur des droits patrimoniaux d'auteur sur la communication au public de telles œuvres à l'occasion de concerts, de spectacles ou encore d'événements artistiques.

22. L'association culturelle a organisé, le 16 novembre 2012, un spectacle lors duquel des œuvres musicales ont été interprétées. À cette fin, cette dernière avait obtenu auprès de l'UCMR - ADA une licence non exclusive d'utilisation de ces œuvres moyennant le paiement de redevances pour la communication au public de celles-ci.

23. À la suite du refus de l'association culturelle de verser intégralement les redevances réclamées par l'UCMR - ADA, le Tribunalul București (tribunal de grande instance de Bucarest, Roumanie) et la Curtea de Apel București (cour d'appel de Bucarest, Roumanie) ont constaté que la demande de l'UCMR - ADA était fondée. Cependant, la juridiction d'appel a décidé que l'opération de perception des redevances par l'UCMR - ADA pour la communication au public d'œuvres musicales n'était pas imposée à la TVA et, par conséquent, a soustrait du montant des redevances restant dues par l'association celui de la TVA.

24. Devant l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice, Roumanie), la juridiction de renvoi, l'UCMR - ADA soutient notamment que, par sa décision, la juridiction d'appel a violé le code des impôts en écartant l'application de la TVA sur les redevances mises à la charge de l'association culturelle en tant qu'utilisatrice des œuvres musicales en cause. L'UCMR - ADA fait valoir qu'il aurait été porté atteinte au principe de la neutralité de la TVA, dès lors que cette décision de la juridiction d'appel aurait pour effet de lui faire supporter la charge de la TVA, alors qu'elle n'est pas l'utilisateur final de ces œuvres.

25. La première question que se pose la juridiction de renvoi porte sur la qualification, à la lumière de l'arrêt du 18 janvier 2017, SAWP[5], de l'opération par laquelle les titulaires de droits d'auteur d'œuvres musicales autorisent l'usage de ces œuvres par les organisateurs de spectacles. Cette opération constitue-t-elle une « prestation de services effectuée à titre onéreux » et, plus précisément, une « cession d'un bien incorporel », au sens de l'article 25, sous a), de la directive TVA ?

26. Dans l'hypothèse d'une réponse affirmative de la Cour à cette question, la juridiction de renvoi se demande, d'une part, en se référant à l'arrêt du 14 juillet 2011, Henfling e.a.[6], si l'organisme de gestion collective, qui perçoit des redevances auprès des utilisateurs des œuvres musicales, opère lui-même une prestation de services au sens de l'article 28 de la directive TVA, qui, selon la jurisprudence de la Cour, crée une fiction de deux prestations de services identiques fournies consécutivement, alors que cet organisme peut représenter des titulaires de droits d'auteur sans mandat et qu'il gère ces droits selon des obligations légales. D'autre part, elle souhaite connaître les conséquences qui doivent en être tirées quant à la base de calcul de la TVA et à la facturation de celle-ci tant par l'organisme de gestion collective que par les auteurs à l'occasion de la perception des redevances.

27. Dans ces conditions, l'Înalta Curte de Casație și Justiție (Haute Cour de cassation et de justice) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Les titulaires de droits sur les œuvres musicales effectuent-ils une prestation de services, au sens de l'article 24, paragraphe 1, et de l'article 25, sous a), de la directive [TVA], au bénéfice des organisateurs de spectacles auprès desquels les organismes de gestion collective perçoivent en leur propre nom, mais pour le compte de ces titulaires, des redevances pour la communication au public des œuvres musicales, en vertu d'une autorisation (licence non exclusive) ?

2) En cas de réponse affirmative à la première question, les organismes de gestion collective, lorsqu'ils perçoivent des redevances auprès des organisateurs de spectacles pour le droit de communication au public des œuvres musicales, agissent-ils en qualité d'assujettis au sens de l'article 28 de la directive TVA et sont-ils tenus d'établir des factures avec TVA adressées aux organisateurs de spectacles en cause ? Les auteurs et les autres titulaires de droits d'auteur sur des œuvres musicales sont-ils à leur tour tenus, lorsque des redevances leur sont distribuées, d'établir des factures avec TVA adressées à l'organisme de gestion collective ? »

28. L'UCMR - ADA a déposé des observations écrites tout comme les gouvernements roumain et polonais ainsi que la Commission européenne qui ont également répondu dans le délai imparti aux questions pour réponse écrite posées par la Cour qui a décidé de statuer sur l'affaire sans audience de plaidoiries.

IV. Analyse

29. Le litige au principal porte sur la taxation à la TVA de relations juridiques ayant pour objet la communication d'œuvres musicales au public par l'intermédiaire d'un organisme de gestion collective des droits des auteurs de ces œuvres.

5 C-37/16, ci-après l'« arrêt SAWP », EU:C:2017:22.

6 C-464/10, ci-après l'« arrêt Henfling e.a. », EU:C:2011:489, point 35, relatif à la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), et spécialement à son article 6, paragraphe 4, dont le libellé est identique à celui de l'article 28 de la directive TVA.

30. Cette question présente une acuité particulière, dès lors que le système de gestion des droits d'auteur ou des droits voisins pour le compte de plusieurs titulaires de ces droits et à leur profit collectif est très ancien et actif dans tous les États membres. Il est présenté comme le moyen le plus adéquat tant pour les auteurs afin d'administrer leurs droits, dont celui de l'exploitation de leurs œuvres moyennant rémunération, que pour les utilisateurs afin de faciliter leur accès aux œuvres [7].

31. La juridiction de renvoi s'interroge sur la qualification de cette opération en tant que « prestation de services » dans laquelle un commissionnaire s'entremet au sens de l'article 28 de la directive TVA.

32. Par conséquent, les questions de la juridiction de renvoi conduisent, selon moi, à devoir énoncer, au regard de la jurisprudence de la Cour, d'une part, les conditions de la qualification de « prestation de services » d'une opération relevant de l'exercice d'un des droits protégés dont les auteurs sont titulaires, à savoir le droit à rémunération, telles que prévues à l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA et précisées à l'article 25, sous a), de celle-ci [8], ainsi que celles de la qualification d'une opération d'entremise en matière de biens incorporels.

33. D'autre part, devront être précisées les conséquences qui doivent en être tirées quant à la détermination de la base de calcul de la taxation à la TVA ainsi qu'à la facturation, conformément à l'article 220, paragraphe 1, de la directive TVA [9].

A. Sur la première question préjudicielle

34. Par sa première question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 2, paragraphe 1, sous c), et l'article 25, sous a), de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que les titulaires de droits d'auteur d'œuvres musicales fournissent une prestation de services au bénéfice d'organisateurs de spectacles qui sont autorisés à communiquer ces œuvres au public moyennant le paiement de redevances perçues par un organisme de gestion collective, en son nom, pour le compte de ces titulaires de droits.

35. Les doutes exprimés par la juridiction de renvoi résultent de ses interrogations sur la portée de l'arrêt SAWP en raison des critères que la Cour a retenus pour juger que les titulaires de droits de reproduction, pour le compte desquels des sociétés de gestion collective des droits d'auteur et des droits voisins avaient perçu, en leur nom propre, des redevances sur la vente de supports vierges et d'appareils d'enregistrement et de reproduction, n'effectuaient pas une prestation de services, au sens de la directive TVA [10].

7 À cet égard, il peut être souligné que l'intérêt pour ce système a été renforcé à la faveur du développement de nouveaux moyens de diffusion des œuvres musicales dont l'ampleur dépassait très largement les capacités d'une gestion individuelle par les auteurs de leurs droits en vue de contrôler l'utilisation de leurs œuvres, spécialement sur des marchés étrangers [voir considérant 2 de la directive 2014/26/UE du Parlement européen et du Conseil, du 26 février 2014, concernant la gestion collective du droit d'auteur et des droits voisins et l'octroi de licences multiterritoriales de droits sur des œuvres musicales en vue de leur utilisation en ligne dans le marché intérieur (JO 2014, L 84, p. 72)]. L'importance des missions des organismes en charge de la gestion collective des droits d'auteur ressort également de l'adoption dans la directive 2014/26 de normes communes aux États membres. À cette occasion, il a été souligné que ces organismes participent à la réalisation de l'objectif plus général de promotion de la diversité des expressions culturelles au sein de l'Union européenne (voir considérant 3 de cette directive), qu'il était nécessaire d'harmoniser les principes régissant l'organisation desdits organismes en vue d'assurer leur bon fonctionnement (voir considérants 5 et 55 ainsi que article 1er, première phrase, de ladite directive) et que devaient être prises des dispositions particulières renforçant leur rôle afin de faciliter l'octroi de licences, à l'échelle européenne, de droits d'auteur pour les œuvres musicales en vue de leur utilisation en ligne (voir considérant 40 et article 1er, seconde phrase, de la même directive).

8 À cet égard, je considère que l'interprétation de l'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA, visé par la juridiction de renvoi dans sa première question préjudicielle, ne me paraît pas indispensable ; voir point 43 des présentes conclusions.

9 Dans sa version issue de sa modification par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010 (JO 2010, L 189, p. 1).

10 Voir arrêt SAWP (point 33).

36. Si ce rapprochement avec l'arrêt SAWP me paraît opportun en raison de l'examen par la Cour d'une question portant sur la taxation à la TVA d'une opération relative à l'exploitation de droits d'auteur protégés gérés par un organisme collectif et du raisonnement juridique adopté, la portée de la solution retenue par la Cour doit, selon moi, être limitée aux circonstances particulières de l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt dont elle a dégagé deux critères.

37. En effet, la Cour s'est prononcée en considération, d'une part, de ce que la redevance en cause était imposée par la loi, qui en déterminait le montant, à des producteurs et importateurs de moyens d'enregistrement et de reproduction [11] et, d'autre part, de ce que cette redevance visait à financer la compensation équitable du préjudice causé par le défaut de respect de droits de reproduction au profit des titulaires de ceux-ci [12]. Or, selon la Cour, « la compensation équitable ne constitue pas la contre-valeur directe d'une quelconque prestation, car elle est liée au préjudice résultant pour ces titulaires de la reproduction de leurs œuvres protégées, effectuée sans leur autorisation » [13].

38. Par conséquent, en l'espèce, il est essentiel de relever que l'analyse porte sur la rémunération des auteurs pour la communication de leurs œuvres au public et non sur une compensation équitable en réparation d'un préjudice qui résulterait de la diffusion de leurs œuvres. Dès lors, si la fixation et la perception de cette rémunération sont encadrées par la loi, leur régime du point de vue économique, que je vais préciser plus loin [14], ne peut être assimilé à celui que la Cour a analysé dans l'arrêt SAWP.

39. Dans ces conditions, je propose à la Cour de ne retenir de cet arrêt que la méthode d'analyse des différentes opérations effectuées entre les titulaires de droits d'auteur et l'utilisateur final avec l'entremise d'une société chargée de percevoir et de répartir les redevances revenant aux auteurs.

40. Ainsi, s'agissant de la notion de « prestation de services », il peut être rappelé, premièrement, à titre liminaire, que, à l'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA, cette notion n'est définie que par opposition à celle de « livraison de biens » [15].

41. Deuxièmement, ainsi que la Cour l'a précisé dans l'arrêt SAWP, il convient d'apprécier, préalablement à la question de savoir si une prestation de services peut consister en une cession de bien incorporel, si une telle opération est effectuée à titre onéreux. En effet, selon l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, pour relever de cette dernière, une telle prestation de services doit être effectuée, en tout état de cause, à titre onéreux [16]. À cet égard, la Cour a rappelé qu'il découle d'une jurisprudence constante qu'une prestation de services n'est effectuée à titre onéreux, au sens de la directive TVA, que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire [17]. La Cour a jugé que tel est le cas s'il existe un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue, les sommes versées constituant une contrepartie effective d'un service individualisable fourni dans le cadre d'un tel rapport juridique [18].

42. Troisièmement, « [l]'article 25 de la directive TVA énumère, à titre indicatif, trois différentes opérations qualifiables de prestations de services, dont celle au point a), consistant en la cession d'un bien incorporel » [19].

11 Voir arrêt SAWP (point 28).

12 Voir arrêt SAWP (points 29 et 30).

13 Arrêt SAWP (point 30).

14 Voir points 45 à 47 des présentes conclusions.

15 Voir arrêt SAWP (point 20).

16 Voir arrêt SAWP (point 24).

17 Voir arrêts SAWP (point 25 et jurisprudence citée) ainsi que du 3 juillet 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, point 69 et jurisprudence citée).

18 Voir arrêt SAWP (point 26 et jurisprudence citée).

19 Arrêt SAWP (point 22).

43. En l'occurrence, il est constant que l'opération en cause au principal ne constitue pas une livraison de biens, au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA.

44. S'agissant du rapport juridique existant entre le titulaire du droit d'auteur et l'utilisateur final, il me paraît résulter de la législation roumaine que ce titulaire du droit d'auteur peut être qualifié de « prestataire de services », malgré l'intervention d'un intermédiaire, et que ledit titulaire du droit d'auteur perçoit une rétribution au sens de la jurisprudence constante de la Cour [20]. Dès lors, il peut en être déduit qu'il existe des prestations réciproques entre le titulaire du droit d'auteur qui met son œuvre à la disposition de l'utilisateur et celui-ci qui lui verse une redevance afin de pouvoir la présenter au public.

45. En effet, la juridiction de renvoi a précisé que les titulaires de droits d'auteur ne peuvent céder leurs droits patrimoniaux aux organismes qui sont chargés, pour le compte de ces titulaires, de la gestion collective et obligatoire de l'exercice du droit de communication au public des œuvres musicales. Elle a ajouté que, avant toute utilisation du répertoire des œuvres musicales protégé, les utilisateurs doivent solliciter une autorisation [21], contre rémunération, au moyen d'une licence non exclusive, sous forme écrite.

46. En outre, la juridiction de renvoi a exposé que les droits patrimoniaux sont dus aux titulaires de droits d'auteur selon des « méthodologies » négociées, avec les utilisateurs [22], par l'organisme chargé de la gestion collective de leurs droits [23] et font l'objet d'une collecte et d'une répartition des redevances entre les titulaires des droits conformément aux décisions prises par les membres de l'organisme de gestion collective [24]. Quand bien même ces décisions sont encadrées par la loi, les redevances perçues sont en rapport avec le service rendu, sous forme de forfait ou de pourcentage, ainsi que l'ont précisé le gouvernement roumain et la Commission dans leurs observations devant la Cour [25].

47. Il en résulte, selon moi, que le titulaire de droits d'auteur reçoit une contrepartie effective de l'autorisation de communiquer son œuvre au public qu'il donne à un utilisateur final qui l'a sollicitée, peu important que l'organisme de gestion collective intervienne pour un auteur qui ne fait pas partie de ses membres.

48. Je considère également que la gestion collective de la rémunération ainsi que sa qualification d'obligation légale ne sont pas de nature à remettre en cause le fait que l'auteur perçoit une rémunération correspondant à l'utilisation de son œuvre consentie par lui.

49. S'agissant de la question de savoir si l'opération en cause dans l'affaire au principal peut être qualifiée de « cession d'un bien incorporel » au sens de l'article 25, sous a), de la directive TVA, il convient de constater que, si la même question avait été posée dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt SAWP, la Cour a jugé qu'il n'était pas nécessaire de l'examiner, dès lors que l'opération en cause dans cette affaire n'était pas effectuée à titre onéreux au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de cette directive [26].

20 Voir, à cet égard, point 41 des présentes conclusions.

21 À ce titre, l'affaire au principal, relative à la communication d'œuvres musicales au public, se distingue également de celle qui a donné lieu à l'arrêt du 3 mars 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), relative à une activité analogue en ce qu'elle consistait à jouer de la musique sur la voie publique. En outre, aucune rémunération n'était stipulée (voir points 18 à 20 de cet arrêt).

22 Voir, à titre d'illustration des modes de calcul des redevances, notamment, arrêt du 11 décembre 2008, Kanal 5 et TV 4 (C-52/07, EU:C:2008:703, points 37 à 40), relatif à des redevances qui varient en fonction des recettes des sociétés de télédiffusion et du volume de musique télédiffusé.

23 Il résulte des pièces du dossier que l'organisme de gestion collective est chargé de la gestion collective non seulement de la rémunération des auteurs, mais aussi des autres droits dont ses membres sont titulaires. Voir article 125, paragraphe 2, de la loi sur le droit d'auteur.

24 Voir article 134, paragraphe 2, sous a), de la loi sur le droit d'auteur.

25 La Commission s'est référée à l'article 131[1], paragraphe 2, de la loi sur le droit d'auteur.

26 Voir arrêt SAWP (points 31 et 32).

50. La Cour a toutefois relevé que l'article 25 de la directive TVA énumère, à titre indicatif, trois différentes opérations qualifiables de prestations de services, dont celle au point a) consistant en la cession d'un bien incorporel [27].

51. Dès lors, il pourrait être considéré que, en matière de taxation à la TVA, la qualification de la prestation de services au regard de l'article 25 de la directive TVA est accessoire par rapport à celle requise au titre de l'article 2, paragraphe 1, sous c).

52. Cependant, la Cour ayant ajouté au point 32 de l'arrêt SAWP l'incise « à supposer que les titulaires de droits de reproduction puissent procéder à la cession d'un bien incorporel, au sens de l'article 25, sous a), de la directive TVA », je suis d'avis qu'il est opportun de lever tout doute sur l'interprétation de cette disposition et de préciser, s'agissant de l'opération en cause dans l'affaire au principal, qu'elle a pour objet la taxation d'une prestation de services consistant en une « cession d'un bien incorporel », au sens de l'article 25, sous a), de la directive TVA.

53. Premièrement, un rapprochement peut être opéré avec l'article 59, sous a), de la directive TVA [28], qui vise, notamment, les « cessions et concessions de droits d'auteurs » dans la catégorie des prestations de services pour définir le lieu des opérations imposables.

54. Deuxièmement, il pourrait être tiré argument de ce que, dans l'arrêt du 19 décembre 2018, Commission/Autriche [29], la Cour a opéré une distinction, pour la taxation à la TVA, entre, d'une part, les rétributions tirées des droits d'utilisation et d'exploitation successives des œuvres autres que les œuvres d'art graphiques et plastiques et, d'autre part, la rémunération due au titre du droit de suite [30].

55. À cette fin, la Cour a retenu que la rétribution tirée des droits d'utilisation et d'exploitation successives des œuvres autres que les œuvres d'art graphiques et plastiques est soumise à la TVA au motif que cette rétribution due à leurs auteurs rémunère une prestation effectuée à titre onéreux, au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA, qui correspond à la mise à disposition répétée de ces œuvres [31].

56. Ainsi, la Cour a analysé le droit d'exploitation d'une œuvre de l'esprit comme un droit exclusif de nature patrimoniale qui peut faire l'objet d'un transfert de manière répétée. Par conséquent, je partage l'avis du gouvernement polonais selon lequel la notion de « cession de bien incorporel » recouvre les transactions en matière de propriété intellectuelle qui concèdent le droit d'utiliser un bien incorporel, telles que, par exemple, celles relatives à l'octroi de licences.

57. L'ensemble de ces éléments me conduisent à proposer à la Cour qu'il soit répondu à la première question préjudicielle que l'article 2, paragraphe 1, sous c), et l'article 25, sous a), de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que les titulaires de droits d'auteur d'œuvres musicales fournissent des prestations de services, qui consistent en une cession d'un bien incorporel, au bénéfice d'un utilisateur final, en l'occurrence des organisateurs de spectacles qui sont autorisés à communiquer ces œuvres au public, bien que la redevance en contrepartie de cette autorisation soit perçue, en son nom, par un organisme de gestion collective.

58. Au vu de la réponse à la première question, il convient d'analyser la seconde question de la juridiction de renvoi.

27 Voir arrêt SAWP (point 22).

28 Dans sa version issue de sa modification par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008 (JO 2008, L 44, p. 11).

29 C-51/18, EU:C:2018:1035.

30 Voir points 36, 52 et 56 de cet arrêt.

31 Voir arrêt du 19 décembre 2018, Commission/Autriche (C-51/18, EU:C:2018:1035, point 54, à rapprocher des points 56 et 57).

B. Sur la seconde question préjudicielle

59. La seconde question préjudicielle vise à qualifier, aux fins de taxation à la TVA, les relations juridiques existant entre l'UCMR - ADA et, d'une part, les utilisateurs des droits de communication d'œuvres musicales au public ainsi que, d'autre part, les titulaires de ces droits dont les prestations sont fournies par son entremise.

60. La juridiction de renvoi s'interroge, en substance, sur l'interprétation de l'article 28 de la directive TVA, au regard des critères définis par la Cour dans sa jurisprudence ainsi que sur les conséquences qui doivent en être tirées en matière de facturation en raison des caractéristiques du service rendu par l'organisme de gestion collective en cause, à savoir, d'une part, la perception de la rémunération pour des auteurs dont certains ne lui ont pas donné un mandat général de gestion collective de leurs droits et, d'autre part, les obligations prévues par la loi pour l'exercice de cette gestion.

61. L'application des règles particulières pour les prestations de services fournies par un commissionnaire qui s'entremet dans une prestation de services énoncées à l'article 28 de la directive TVA requiert que ce commissionnaire soit assujetti à la TVA et qu'il agisse en son nom propre, mais pour le compte d'autrui [32].

62. Par ailleurs, il doit être souligné que, selon une jurisprudence de la Cour, « cette disposition crée *la fiction juridique de deux prestations de services identiques* fournies consécutivement » [33].

63. S'agissant de la qualité d'assujetti, je considère qu'il peut être constaté, à l'instar de ce qu'a jugé la Cour dans l'arrêt du 4 mai 2017, Commission/Luxembourg [34], que l'organisme de gestion collective est un assujetti à part entière, distinct de ceux pour le compte de qui il agit, à savoir des auteurs, lesquels sont également des assujettis. Par conséquent, les opérations entre l'organisme de gestion collective et ces auteurs doivent être considérées comme des opérations entre assujettis qui relèvent du champ d'application de la TVA [35].

64. S'agissant du rôle exercé par l'UCMR - ADA, j'observe, premièrement, qu'il est précisé dans la première question préjudicielle que « *les organismes de gestion collective perçoivent en leur propre nom*, mais pour le compte [des] titulaires [de droits sur les œuvres musicales], des redevances pour la communication au public [de ces] œuvres » [36].

65. Deuxièmement, la juridiction de renvoi a exposé dans sa demande de décision préjudicielle que, « *dans le cas où les droits patrimoniaux sont dus aux titulaires conformément aux méthodologies négociées par l'organisme de gestion collective avec les utilisateurs*, l'autorisation non exclusive accordée à un utilisateur par l'organisme de gestion collective inclura les sommes [...] d'argent que *la personne morale perçoit en son propre nom* mais pour le compte des titulaires des droits patrimoniaux » [37].

66. Troisièmement, la juridiction de renvoi a souligné que l'auteur d'œuvres musicales détient le droit patrimonial d'autoriser ou d'interdire la communication au public des œuvres, de manière directe ou indirecte, lequel ne saurait faire l'objet d'une cession à l'organisme de gestion collective.

32 Voir arrêt Henfling e.a. (point 38) rappelant la distinction à opérer entre le commissionnaire et le mandataire. Celui-ci agit *au nom* et pour le compte *d'autrui*.

33 Arrêt Henfling e.a. (point 35). Italique ajouté par mes soins. Voir, également, point 73 des présentes conclusions.

34 C-274/15, EU:C:2017:333.

35 Voir point 82 de cet arrêt.

36 Italique ajouté par mes soins.

37 Italique ajouté par mes soins. Voir, à titre de comparaison, arrêt du 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, points 29 et 38), relatif à la revente par un distributeur de cartes téléphoniques en son nom propre et pour son propre compte.

67. Par conséquent, ainsi que la Cour l'a jugé dans l'arrêt Henfling e.a. [38], s'il appartient à la juridiction de renvoi de rechercher notamment quelle est la nature des obligations contractuelles de l'opérateur économique concerné à l'égard de ses clients, il n'en demeure pas moins que le bon fonctionnement du système commun de TVA requiert de cette juridiction une vérification *concrète de nature à établir si, au vu de l'ensemble des données de l'espèc*e, cet opérateur agissait effectivement en son nom propre lors de sa prestation de services [39].

68. En l'occurrence, la juridiction de renvoi devrait donc vérifier les conditions précises dans lesquelles a agi l'organisme de gestion collective, que ce soit pour un de ses membres ou non, dès lors qu'une telle distinction ne résulte pas de la loi qui prévoit son entremise. À cet égard, je déduis des réponses écrites aux questions posées par la Cour qu'il convient de ne pas opérer de confusion entre le mandat au sens du droit civil et le mandat confié par certains auteurs au sens de la loi sur le droit d'auteur [40]. Si celui-ci confère la qualité de membre de l'organisme de gestion collective, il est sans effet sur la relation entre l'organisme de gestion collective et l'utilisateur final pour la perception des redevances dues aux titulaires de droits d'auteur en contrepartie de l'utilisation de leurs œuvres musicales aux fins de leur communication au public.

69. C'est pourquoi, en vue de fournir une réponse utile à la juridiction de renvoi, des indications tirées des informations dont dispose la Cour pourraient lui être données [41] au regard de différents critères, dont ceux énumérés par la Cour dans l'arrêt Henfling e.a. [42].

70. Ainsi pourraient être prises en considération l'indication du nom de l'organisme de gestion collective sur les documents remis aux utilisateurs à l'occasion de la délivrance de la licence pour la communication des œuvres au public ainsi que l'acceptation par ceux-ci, selon les conditions d'utilisation de la licence, du règlement de l'organisme de gestion collective.

71. Pour ma part, je considère que les éléments d'information communiqués à la Cour viennent confirmer que, lors de la perception, auprès des utilisateurs des œuvres musicales, des redevances dues aux titulaires des droits d'auteur en contrepartie des licences qui leur sont octroyées, l'UCMR - ADA n'agit pas en qualité de mandataire des titulaires des droits d'auteur, qu'ils soient membres ou non de cet organisme de gestion collective, mais en son nom propre pour le compte de ces titulaires.

72. Les conditions d'application de l'article 28 de la directive TVA me paraissant réunies, il convient de préciser les conséquences qui doivent en être tirées en se référant aux principes rappelés par la Cour notamment dans l'arrêt du 4 mai 2017, Commission/Luxembourg [43].

73. Ainsi, d'une part, la Cour a jugé que, en vertu de la fiction juridique de deux prestations de services identiques fournies consécutivement, créée par l'article 28 de la directive TVA, « l'opérateur, qui s'entremet dans la prestation de services et qui constitue le commissionnaire, est réputé avoir, dans un premier temps, reçu les services en question de l'opérateur pour le compte duquel il agit, qui constitue le commettant, avant de fournir, dans un second temps, personnellement ces services au client » [44]. D'autre part, la Cour a considéré que, « [é]tant donné que l'article 28 de la directive [TVA] relève du

38 Il résulte de mes recherches qu'il s'agit du seul arrêt dont l'affaire au principal peut être rapprochée.

39 Voir arrêt Henfling e.a. (points 40 et 42).

40 Voir, spécialement, article 125, paragraphe 2, de la loi sur le droit d'auteur, cité au point 15 des présentes conclusions.

41 À rapprocher de l'arrêt Henfling e.a. (point 41).

42 Voir point 43 de cet arrêt.

43 C-274/15, EU:C:2017:333.

44 Arrêt du 4 mai 2017, Commission/Luxembourg (C-274/15, EU:C:2017:333, point 86 et jurisprudence citée).

titre IV, intitulé “Opérations imposables”, de cette directive, les deux prestations de services concernées relèvent du champ d’application de la TVA. Il en résulte que, si la prestation de services dans laquelle un opérateur s’entremet est soumise à la TVA, la relation juridique entre cet opérateur et l’opérateur pour le compte duquel il agit est également soumise à la TVA »[45].

74. À titre d’illustration, il peut être précisé que, dans le cas d’une « relation entre une entreprise exerçant une activité de prise de paris et un opérateur économique qui s’entremet dans la collecte des paris en son nom propre, mais pour le compte de ladite entreprise »[46], la Cour a décidé que « le lien juridique naît non pas directement entre le parieur et l’entreprise pour le compte de laquelle l’opérateur s’entremettant agit, mais entre cet opérateur et le parieur, d’une part, et cet opérateur et ladite entreprise, d’autre part »[47]. Pour autant, aux fins de la TVA, le rôle respectif de prestataire de services et de payeur est inversé de manière fictive[48].

75. S’agissant des conséquences concrètes d’une telle interprétation sur lesquelles la juridiction de renvoi s’interroge, je partage les avis convergents communiqués à la Cour par les parties intéressées selon lesquels l’organisme de gestion collective perçoit de l’utilisateur final des sommes qui correspondent à la redevance due à l’auteur concerné ainsi qu’à sa commission[49], TVA incluse. Dès lors que cet organisme agit en son nom propre, la base de son imposition à la TVA est, selon moi, conformément au principe général énoncé à l’article 73 de la directive TVA, l’intégralité des sommes perçues auprès de l’utilisateur final en contrepartie de la cession de droits de l’auteur[50], hors TVA. Ainsi que le précisent les gouvernements roumain et polonais, pour la perception de la redevance due pour l’utilisation des œuvres musicales, l’organisme de gestion collective doit établir une facture en son nom pour l’organisateur de spectacles.

76. Quant à l’auteur, qui a reçu de l’organisme de gestion collective la somme versée par l’utilisateur final correspondant uniquement à la redevance, après déduction de la commission due à cet organisme, TVA comprise, il est, selon moi, taxable sur cette base hors TVA. En pratique, ainsi que l’exposent les gouvernements roumain et polonais ainsi que la Commission dans leurs observations écrites, cela devrait se traduire par la remise d’une facture par l’auteur à l’organisme de gestion collective qui porte sur la redevance qu’il a perçue[51] et la TVA à laquelle celle-ci est soumise.

77. Cette part de TVA doit, en effet, être déductible de la base imposable de l’organisme de gestion collective, conformément à l’article 168 de la directive TVA. Ainsi, cet organisme ne doit reverser que la somme correspondant à la part de TVA due sur sa commission par l’auteur.

78. Cependant, je suis d’avis que cette commission ne devrait pas faire l’objet d’une facturation par l’organisme de gestion collective pour l’auteur, dès lors qu’elle n’est pas imposée en tant que telle, en raison de la fiction opérée sur le fondement de l’article 28 de la directive TVA.

45 Arrêt du 4 mai 2017, Commission/Luxembourg (C-274/15, EU:C:2017:333, point 87 et jurisprudence citée). Voir, également, arrêt du 19 décembre 2019, Amărăşti Land Investment (C-707/18, EU:C:2019:1136, point 38).

46 Arrêt Henfling e.a. (point 27).

47 Arrêt Henfling e.a. (point 33).

48 Voir arrêt Henfling e.a. (point 35).

49 Il s’agit de la commission due à l’occasion de la perception de la redevance, prélevée sur le montant de celle-ci. Voir article 134, paragraphe 2, sous b) et e), de la loi sur le droit d’auteur, cité au point 20 des présentes conclusions. Voir, à cet égard, arrêt du 24 novembre 2011, Circul Globus Bucureşti (C-283/10, EU:C:2011:772, point 20).

50 Je précise que l’expression « cession de droits » recouvre, en l’occurrence, les opérations relevant de l’exercice du droit de représentation protégé.

51 Voir note en bas de page 49.

79. Dans ces conditions, le principe de la neutralité fiscale, essentiel en matière de TVA, me paraît pleinement respecté, dès lors que cette taxe est supportée par l'utilisateur final[52], qui l'a payée à l'organisme de gestion collective sur l'ensemble de l'opération, et que la TVA est reversée respectivement par cet organisme et par l'auteur.

80. Dans le cas contraire, à savoir dans l'hypothèse où l'organisme de gestion collective agirait au nom des titulaires des droits d'auteur, seule la somme perçue en contrepartie de l'opération d'entremise constituerait la base d'imposition pour cet organisme.

81. En effet, dans un tel cas, il s'agit d'une opération taxable comme toute prestation de services, conformément à l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA. Le titulaire de droits d'auteur doit alors reverser la TVA perçue par l'organisme de gestion collective auprès d'un utilisateur final. Il déduit la TVA due à cet organisme pour l'opération d'entremise que celui-ci lui aurait facturée.

82. Au vu de l'ensemble de ces éléments, il me paraît pouvoir être répondu à la juridiction de renvoi que l'article 28 de la directive TVA doit être interprété en ce sens que, pour autant qu'un organisme de gestion collective s'entremet en son nom propre, mais pour le compte de titulaires de droits d'auteur d'œuvres musicales, dans la collecte des redevances qui leur sont dues en contrepartie de l'autorisation d'exploiter leurs œuvres données au public, ces titulaires sont réputés rendre ce service à l'organisme de gestion collective et celui-ci est réputé rendre le même service à l'utilisateur final. Dans un tel cas, l'organisme de gestion collective établit des factures en son nom pour l'utilisateur final dans lesquelles figure l'intégralité des sommes perçues auprès de celui-ci, TVA incluse. Les titulaires de droits d'auteur devraient émettre des factures incluant la TVA pour la prestation fournie au titre de la redevance à l'organisme de gestion collective aux fins de déduction de cette taxe.

V. Conclusion

83. Eu égard aux considérations qui précèdent, je propose de répondre aux questions préjudicielles posées par l'Înalta Curte de Casație şi Justiție (Haute Cour de cassation et de justice, Roumanie) de la manière suivante :

1) L'article 2, paragraphe 1, sous c), et l'article 25, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens que les titulaires de droits d'auteur d'œuvres musicales fournissent des prestations de services, qui consistent en une cession d'un bien incorporel, au bénéfice d'un utilisateur final, en l'occurrence des organisateurs de spectacles qui sont autorisés à communiquer ces œuvres au public, bien que la redevance en contrepartie de cette autorisation soit perçue, en son nom, par un organisme de gestion collective.

2) L'article 28 de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que, pour autant qu'un organisme de gestion collective s'entremet en son nom propre, mais pour le compte de titulaires de droits d'auteur d'œuvres musicales, dans la collecte des redevances qui leur sont dues en contrepartie de l'autorisation d'exploiter leurs œuvres données au public, ces titulaires sont réputés rendre ce service à l'organisme de gestion collective et celui-ci est réputé rendre le même service à l'utilisateur final. Dans un tel cas, l'organisme de gestion collective établit des factures en son nom pour l'utilisateur final dans lesquelles figure l'intégralité des sommes perçues auprès de celui-ci, TVA incluse. Les titulaires de droits d'auteur devraient émettre des factures incluant la TVA pour la prestation fournie au titre de la redevance à l'organisme de gestion collective aux fins de déduction de cette taxe.

52 Voir, notamment, arrêt du 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, points 23 à 25).