



Circulaire N° 808

Date :	1 ^{er} septembre 2021
Objet :	Taxe sur la valeur ajoutée Loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée - articles 17, 40, article 44, paragraphe 1 ^{er} , lettre q) et Annexe B, point 12° Les notions de « manifestation » et « cours » et la notion de « droit d'accès » Arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne C-647/17 (Srf konsulterna) du 13 mars 2019

Table des matières

1	Arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne dans l'affaire C-647/17 (Srf konsulterna AB) du 13 mars 2019	2
2	Essence des dispositions de l'article 17 de la loi TVA	2
3	Les dispositions de l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA	3
3.1	Interprétation du terme « manifestation » aux fins de l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA	4
3.2	Signification du terme « accès » aux fins de l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA.....	6
3.3	Délimiter une « manifestation éducative » aux fins de l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA par rapport aux prestations de services ayant trait à l'éducation couvertes par l'article 44, paragraphe 1 ^{er} , lettre q), premier et troisième tirets, de la loi TVA	7
3.3.1	La notion d'« enseignement scolaire ou universitaire ».....	8
3.3.2	La notion de « leçons »	9
3.3.3	La notion de « formation ou recyclage professionnels »	9
3.3.4	Conclusion	10
4	Questions d'ordre pratique	11
4.1	Durée maximale d'un cours ou séminaire pour qualifier de « manifestation » .	11
4.2	Séminaire ou cours partiellement ou entièrement adapté aux besoins du preneur : « manifestation éducative » ?.....	11
4.3	Service qualifié d'« accès à une manifestation » acquis par une entreprise et duquel bénéficient les employés de l'entreprise	11
4.4	Service consistant à donner « accès à une manifestation » fourni à un seul assujetti qui, à son tour, fournit le même service à un seul autre assujetti, à savoir un employeur dont les salariés sont autorisés à assister à la manifestation.....	12
4.5	Détermination du lieu d'imposition dans le cas où une manifestation a lieu dans plusieurs États membres	13
4.6	Répercussions sur le champ d'application du taux super-réduit visé à l'annexe B, point 12° de la loi TVA	14
4.6.1	La notion de « cours ».....	15

1 Arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne dans l'affaire C-647/17 (Srf konsulterna AB) du 13 mars 2019

Dans le cadre de l'affaire C-647/17, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a été appelée à examiner et à définir le champ d'application matériel de l'article 53 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (directive 2006/112), transposé par l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée¹ (loi TVA), en lien avec des prestations de services effectuées à des assujettis consistant à leur donner accès à des manifestations éducatives au sens de ladite disposition.

La réponse donnée par la Cour est susceptible d'avoir une incidence déterminante non seulement sur le lieu de prestation des services (y compris des services auxiliaires liés à l'accès) relatifs à d'autres catégories de manifestations visées à l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA, c'est-à-dire « des *manifestations* culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires » (allant des tournois de tennis aux foires commerciales, des expositions artistiques aux concerts), mais également sur la portée à donner à l'annexe B, point 12°, de la loi TVA², en l'occurrence à l'octroi du droit d'accéder aux concerts, [...], et autres *manifestations* à caractère scientifique, culturel, éducatif, économique ou professionnel, [...] » et dès lors d'influer sur le champ d'application du taux super-réduit à ce type de manifestations.

2 Essence des dispositions de l'article 17 de la loi TVA

L'article 17, paragraphe 1^{er}, de la loi TVA³ établit une règle générale pour déterminer le lieu de rattachement fiscal des prestations de services tant à des assujettis qu'à des personnes non assujetties, tandis que l'article 17, paragraphe 2, de ladite loi porte sur des dispositions spécifiques et dérogatoires à la règle générale du paragraphe 1^{er}.

Il découle d'une jurisprudence constante que la règle générale permettant de déterminer le lieu d'une prestation de services n'a pas préséance sur des règles spécifiques. Dans chaque scénario qui se présente, il convient de déterminer si une situation donnée correspond à l'une des dispositions spécifiques visées par la loi TVA, telle que par exemple par la disposition visée à l'article 17, paragraphe 2,

¹ Article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA :
« le lieu des prestations de services consistant à donner accès à des *manifestations* culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, *éducatives*, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, ainsi que des prestations de services accessoires à cet accès, fournies à un assujetti, est l'endroit où ces manifestations ont effectivement lieu; »

² Annexe B, point 12°, de la loi TVA, transposition de l'annexe III, point 7°, de la directive 2006/112/CE :
« Octroi du droit d'accéder aux concerts, représentations théâtrales, chorégraphiques et cinématographiques, aux spectacles, divertissements, conférences, cours et autres manifestations à caractère scientifique, culturel, éducatif, économique ou professionnel, ainsi qu'aux musées, archives, jardins botaniques ou zoologiques, parcs naturels et cirques ».

³ Articles 44 et 45 de la [directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée](#).

point 4° de la loi TVA⁴. Dans la négative, cette situation relèvera du champ d'application de l'article 17, paragraphe 1^{er}, de la loi TVA qui doit être considéré comme une clause de repli ou « attrape-tout », applicable en cas d'absence d'une règle spécifique énoncée à l'article 17, paragraphe 2.⁵

3 Les dispositions de l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA

L'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA dispose, entre autres, que le lieu des prestations de services consistant à donner accès à des *manifestations* éducatives ainsi que le lieu des prestations de services accessoires à cet accès, fournies à un assujetti, est l'endroit où ces manifestations ont effectivement lieu.

Il résulte de l'article 32, paragraphe 2, lettre c), du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (règlement d'exécution 282/2011)⁶, lu en combinaison avec le paragraphe 1^{er} dudit article, que les services visés à l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA, ayant pour objet l'accès à des manifestations éducatives et scientifiques, telles que des conférences et des séminaires, comprennent les prestations de services dont les caractéristiques essentielles consistent à octroyer un droit d'accès à une manifestation en échange d'un billet ou d'une rémunération.

Il y a lieu de noter qu'un service relatif à des *manifestations* éducatives constitue une prestation unique, quoique complexe, dont les éléments essentiels – tels que la contribution d'un enseignant ou d'un conférencier, le lieu de réunion et toutes les installations et services auxiliaires « consommés » sur place – présentent un lien physique étroit avec le lieu où la manifestation se déroule réellement.⁷

⁴ Articles 53 et 54 de la [directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée](#).

⁵ Arrêt du 8 décembre 2016, A et B, ([C-453/15](#), [EU:C:2016:933](#)), points 18 et 19, de la CJUE.

⁶ Article 32 du [règlement d'exécution \(UE\) no 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée](#) :

« 1. Les services ayant pour objet l'accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires visés à l'article 53 de la directive 2006/112/CE comprennent les prestations de services dont les caractéristiques essentielles consistent à octroyer un droit d'accès à une manifestation en échange d'un billet ou d'une rémunération, y compris une rémunération sous forme d'un abonnement ou d'une cotisation périodique.

2. Le paragraphe 1 s'applique notamment:

a) au droit d'accès à des spectacles, représentations théâtrales, spectacles de cirques, foires, parcs d'attraction, concerts, expositions, ainsi qu'à d'autres manifestations culturelles similaires;

b) au droit d'accès à des manifestations sportives telles que matches ou compétitions;

c) au droit d'accès à des manifestations éducatives et scientifiques telles que des conférences et des séminaires.

3. Ne relève pas du paragraphe 1 l'utilisation d'installations, telles que des salles de gymnastique ou autres, en échange du paiement d'une cotisation. ».

⁷ Selon une jurisprudence constante de la Cour, une transaction est une opération unique, notamment, lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel (voir, par exemple, arrêt dans l'affaire C-432/15 (Baštová) du 10 novembre 2016, point 70). Pour un aperçu de la jurisprudence relative aux « prestations complexes » et à leur traitement fiscal au titre de la directive 2006/112, voir conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire Talacre Beach Caravan Sales ([C-251/05](#), [EU:C:2006:295](#), points 27 et suivants).

La disposition de l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA contient trois notions clés, à savoir « manifestation », « accès » et « éducatif », qu'il convient d'analyser par la suite.

3.1 Interprétation du terme « manifestation » aux fins de l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA

La notion de « manifestation », qui est également utilisée dans le contexte de l'annexe B, point 12°, de la loi TVA (cf. section 4.6), n'est pas définie par la directive 2006/112. A noter que l'article 32, paragraphe 2, lettre c), du règlement d'exécution 282/2011 renvoie, en termes généraux, aux « manifestations éducatives et scientifiques telles que des conférences et des séminaires », en tant qu'exemples de manifestations relevant de l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA. Dans pareil cas, la signification et la portée de la notion doivent être établies conformément au sens habituel en langage courant, tout en tenant compte du contexte dans lequel ladite notion est utilisée et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie.⁸ Une « manifestation » est définie comme « une chose qui se produit ou a lieu, en particulier une chose d'importance », et plus précisément comme « un événement public ou social planifié » :⁹

- (1) Une manifestation aux fins de l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA doit donc être planifiée à l'avance. Sur le plan conceptuel elle est à considérer comme un tout indissociable en termes de contenu, de lieu et de temps. Il va de soi qu'une activité ayant un ordre du jour prédéfini et un sujet spécifique a davantage de chances d'être qualifiée de manifestation qu'une activité ouverte ne fournissant qu'un cadre général d'un service éducatif.¹⁰
- (2) Une manifestation devrait être interprétée comme un rassemblement de personnes réunies pour observer une activité ou y participer pendant un certain laps de temps. La disposition dont question ne vise donc que les activités impliquant la présence physique des participants, conclusion confirmée par l'article 33 du règlement d'exécution 282/2011.¹¹, qui fait référence à « *la personne qui assiste à une manifestation* ». ¹²
- (3) Le temps est également un facteur important. La durée d'un service devrait normalement permettre de distinguer les manifestations éducatives des autres activités éducatives. Une conférence ou un séminaire dure

⁸ Arrêt du 25 octobre 2012, Ketelä, (C-592/11, EU:C:2012:673, point 51 et jurisprudence citée).

⁹ [Conclusions de l'avocat général Mme E. Sharpston, présentées le 10 janvier 2019 dans l'affaire C-647/17](#) (EU:C:2019:13), point 38.

¹⁰ Ibid, point 39.

¹¹ Article 33 du [règlement d'exécution \(UE\) no 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée](#) : « Les services accessoires visés à l'article 53 de la directive 2006/112/CE comprennent les services qui sont en relation directe avec l'accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires et qui sont fournis séparément à la personne qui assiste à une manifestation, moyennant une contrepartie distincte. De tels services accessoires comprennent notamment l'utilisation de vestiaires ou d'installations sanitaires, mais ne comprennent pas les simples services d'intermédiaires relatifs à la vente de billets. ».

¹² [Conclusions de l'avocat général Mme E. Sharpston, présentées le 10 janvier 2019 dans l'affaire C-647/17](#) (EU:C:2019:13), point 40.

généralement de plusieurs heures à plusieurs jours, alors qu'un cours universitaire est susceptible de durer beaucoup plus longtemps (par exemple trois semaines, un mois, un semestre ou une année universitaire).¹³

- (4) Le fait qu'une activité soit continue ou scindée en plusieurs parties ou sessions peut également fournir une indication sur sa classification à des fins fiscales. Une manifestation est par principe une activité ininterrompue. Un cours ou une période de formation qui dépasse une journée serait davantage susceptible de relever du champ d'application de l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA s'il ou elle se déroule sur plusieurs jours consécutifs. Toutefois, l'avocat général Sharpston estime qu'une journée de battement au milieu n'exclut pas automatiquement pour autant qu'une telle activité puisse être qualifiée de manifestation. En revanche, un cours de plusieurs semaines ou davantage, scindé en plusieurs parties comprenant plusieurs interruptions, a moins de chance d'être qualifié de manifestation. Si, en outre, un tel cours nécessite une préparation importante de la part des participants avant ou entre chaque session – notamment s'il existe un examen ou une autre forme d'évaluation des performances à la fin de chaque session – il semblerait relever naturellement de la notion d'« activité de formation intensive ou continue » et il est donc encore moins susceptible d'être considéré comme une manifestation.¹⁴
- (5) Il s'ensuit logiquement des points (1) à (4) ci-dessus qu'il n'est pas possible de définir un critère unique fixant une durée maximale exacte d'une manifestation au sens de l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA. Au contraire, il y a lieu d'évaluer conjointement un certain nombre de caractéristiques au cas par cas.¹⁵

Conformément aux conclusions de l'avocat général (cf note infrapaginale 9), il y a dès lors lieu de retenir que l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA vise les activités éducatives indivisibles planifiées à l'avance, qui se déroulent dans un lieu déterminé et sur une courte période et qui portent sur un sujet prédéfini. Inversement, des activités éducatives qui ne présentent pas une ou plusieurs de ces caractéristiques, telles qu'une série de réunions ou d'ateliers distincts ayant lieu à des dates ou à des endroits différents, des cours programmés sur une période prolongée ou des cycles de réunions à durée indéterminée, notamment si leur programme ou leur ordre du jour ne sont pas définis à l'avance, ne relèvent pas de cette notion.

A titre d'exemple, une série de sessions de formation formant un tout et réparties sur plusieurs semaines ou un cours de langue d'une durée d'un trimestre ne semblent pas correspondre d'emblée au sens ordinaire du terme « manifestation » [lieu d'imposition non régi par l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA] et devraient, dès lors, plutôt être classées dans la catégorie de formation permanente, c'est-à-dire un type d'activité éducative relevant du champ

¹³ Ibid, point 41.

¹⁴ Ibid, point 42.

¹⁵ Ibid, point 43.

d'application de l'article 17, paragraphe 1^{er}, de la loi TVA pour ce qui est du lieu d'imposition.

3.2 Signification du terme « accès » aux fins de l'article 17, paragraphe 2, point 4^o, lettre a), de la loi TVA

Pour chaque manifestation donnée, telle qu'une conférence ou un séminaire il y a lieu de clarifier, au vu de la teneur de l'article 32, paragraphe 1^{er}, du règlement d'exécution de la directive TVA, si les caractéristiques essentielles des formations en cause au principal consistent à donner accès auxdites manifestations. Lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel, il s'agit d'une opération unique.¹⁶ L'accès à des manifestations éducatives, moyennant rémunération, aux assujettis implique nécessairement la possibilité d'y assister et d'y participer. Ainsi, une telle participation est étroitement liée à l'accès auxdites manifestations de sorte que la notion d'« accès » englobe à la fois le droit d'entrée/d'assister et le droit de participer à la manifestation.¹⁷

La Cour souligne aussi, quant au fait que les manifestations éducatives fassent l'objet d'une inscription et d'un paiement préalables, que ces éléments sont sans pertinence aux fins de l'application de l'article 17, paragraphe 2, point 4^o, lettre a), de la loi TVA. En effet, rien, dans le libellé de cette disposition, ne permet de penser que de tels critères pourraient être pris en considération en vue de la détermination du lieu où ces prestations de services sont fournies.¹⁸

A noter finalement que les articles 17, paragraphe 2, point 4^o, lettre a), et 17, paragraphe 1^{er}, lettre b), de la loi TVA prévoient ensemble une règle générale et une règle spécifique pour les services éducatifs fournis à des assujettis, alors que les articles 17, paragraphe 2, point 4^o, lettre b), et 17, paragraphe 1^{er}, lettre c), de la loi TVA jouent un rôle similaire dans le contexte des services éducatifs fournis aux consommateurs finals. Les similitudes s'arrêtent toutefois là. Alors que l'article 17, paragraphe 2, point 4^o, lettre a), de ladite loi vise les services relatifs à l'accès à des manifestations éducatives, l'article 17, paragraphe 2, point 4^o, lettre b) de la même loi s'applique aux « prestations de services ayant pour objet, entre autres, des « activités [...] éducatives ». La portée de cette dernière disposition est donc plus large à deux égards. En premier lieu, elle ne se limite pas aux « manifestations éducatives », mais englobe divers types d'« activités éducatives ». En second lieu, et de manière plus significative, elle ne se limite pas aux services concernant l'« accès ».¹⁹ Le fait que le législateur de l'Union européenne utilise des termes différents dans ces dispositions voisines laisse à penser que son intention était de distinguer trois catégories différentes de services éducatifs concernés : Seules certaines activités éducatives (la première catégorie de prestations de services et la plus large) constituent des manifestations éducatives (la deuxième catégorie intermédiaire) et seuls certains services liés à de telles manifestations

¹⁶ Arrêt du 10 novembre 2016, Baštová, (C-432/15, EU:C:2016:855, point 70 et jurisprudence citée).

¹⁷ Arrêt de la Cour du 13 mars 2019, Srf konsulterna AB (C-647/17, EU:C:2019:195, point 27).

¹⁸ Ibid, point 35.

¹⁹ Conclusions de l'avocat général Mme E. Sharpston, présentées le 10 janvier 2019 dans l'affaire C-647/17 (EU:C:2019:13), point 50.

peuvent être classés parmi ceux « consistant [essentiellement] à donner accès » (la troisième et la plus étroite des catégories).²⁰

Cette conclusion coïncide avec l'interprétation retenue par le Comité de TVA selon laquelle le concept d'« activités » contenu dans l'article 54 de la directive TVA article (article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre b), de la loi TVA) inclut également les manifestations couvertes par l'article 53 de ladite directive (article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA).²¹

3.3 Délimiter une « manifestation éducative » aux fins de l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA par rapport aux prestations de services ayant trait à l'éducation couvertes par l'article 44, paragraphe 1^{er}, lettre q), premier et troisième tirets, de la loi TVA

Même si les dispositions de l'article 44, paragraphe 1^{er}, lettre q), de la loi TVA ont trait à des prestations de services à caractère éducatif, ces dernières ont une portée tout à fait différente de celles de manifestations éducatives visées à l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA ou encore à l'annexe B, point 12°, de ladite loi. En effet, l'article 132 de la directive TVA²², dont l'article 44 de la loi TVA est la transposition, prévoit des exonérations qui, ainsi que l'indique l'intitulé du chapitre dont relève cet article, ont pour objectif de favoriser certaines *activités d'intérêt général*. Toutefois, ces exonérations concernent non pas toutes les activités d'intérêt général, mais uniquement celles qui y sont énumérées et décrites de manière très détaillée.²³ Il est de jurisprudence constante qu'en ce qui concerne l'objectif poursuivi par l'exonération des services éducatifs visés à l'article 44, paragraphe 1^{er}, lettre q), premier et troisième tirets²⁴, de la loi TVA, il ressort de ces dispositions que ladite exonération, en assurant un traitement plus favorable, en matière de TVA, des prestations de services éducatifs, vise à faciliter l'accès à ces prestations en évitant les surcoûts qui découleraient de leur assujettissement à la TVA.²⁵ Le motif de cette exonération est plutôt clair : Comme l'a souligné l'avocat général Szpunar dans ses conclusions générales présentées dans le cadre de l'arrêt *A & G Fahrschul-Akademie GmbH*²⁶, il est nécessaire de posséder un certain capital de connaissances et de compétences pour vivre dans la société contemporaine, ce qui n'est pas seulement dans l'intérêt de chaque individu mais également de la société dans son ensemble, dès lors que cela permet son fonctionnement non faussé.²⁷

²⁰ Ibid, point 51.

²¹ [Lignes directrices](#) découlant de la 91^{ème} réunion du 10 au 12 mai 2010 du Comité TVA, page 139, 6.1., sub 2.

²² [Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.](#)

²³ Arrêt de la Cour du 4 mai 2017, Brockenhurst College, (C-699/15, EU:C:2017:344, point 22).

²⁴ Article 132, paragraphe 1^{er}, points i) et j) de la [directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.](#)

²⁵ Arrêt de la Cour du 28 novembre 2013, MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. Komandytowa, (C-319/12, EU:C:2013:778, point 26).

²⁶ Arrêt de la Cour du 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie GmbH, (C-449/17, EU:C:2019:202).

²⁷ [Conclusions de l'avocat général M. M. Szpunar, présentées le 3 octobre 2018 dans l'affaire C-449/17](#), point 20.

3.3.1 La notion d'« enseignement scolaire ou universitaire »

Tandis que la directive TVA et, dès lors, la loi TVA ne donne aucune définition du concept « enseignement scolaire ou universitaire », il convient d'interpréter la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire » utilisée à l'article 44, paragraphe 1^{er}, lettre q), premier tiret, respectivement troisième tiret, de la loi TVA exactement de la même manière.²⁸ La Cour s'est abstenue de donner une définition précise de la notion « enseignement scolaire ou universitaire » tout en fournissant un certain nombre d'éléments :

- (1) La Cour considère que la transmission de connaissances et de compétences entre un enseignant et des étudiants est un élément particulièrement important de l'activité d'enseignement.²⁹
- (2) Elle a précisé que la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire » ne se limite pas aux seuls enseignements qui conduisent à des examens en vue de l'obtention d'une qualification ou qui permettent d'acquérir une formation en vue de l'exercice d'une activité professionnelle, mais comprend d'autres activités dans lesquelles l'instruction est donnée dans des écoles ou des universités en vue de développer les connaissances et les aptitudes des élèves ou des étudiants, pourvu que ces activités ne revêtent pas un caractère purement récréatif.³⁰ À cet égard, il importe de relever, qu'en vertu d'une jurisprudence constante, les activités qui ne revêtent pas un caractère purement récréatif sont susceptibles de relever de la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », pour autant que l'instruction est dispensée dans des écoles ou des universités.³¹ C'est ainsi que la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », au sens de l'article 44, paragraphe 1^{er}, lettre q), premier tiret, respectivement troisième tiret, de la loi TVA, recouvre des activités qui se distinguent tant du fait de leur nature propre qu'en raison du cadre dans lequel s'effectue leur exercice.
- (3) Elle estime que la notion d'« enseignement scolaire ou universitaire », aux fins du régime de la TVA, renvoie, en général, à un système intégré de transmission de connaissances et de compétences portant sur un ensemble large et diversifié de matières, ainsi qu'à l'approfondissement et au développement de ces connaissances et de ces compétences par les élèves et les étudiants au fur et à mesure de leur progression et de leur spécialisation au sein des différents degrés constitutifs de ce système.³² Ce système décrit par la Cour se comprend donc comme un système d'enseignement universel se caractérisant, entre autres, par le fait qu'il est réglementé de manière précise et complète par la législation d'un État membre. Cette législation nationale définit la structure du système scolaire et les modalités de fonctionnement des écoles, les

²⁸ Arrêt de la Cour du 28 janvier 2010, Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz ([C-473/08](#), [EU:C:2010:47](#), points 30 et 31).

²⁹ Arrêt de la Cour du 14 mars 2019, A & G Fahrschul-Akademie GmbH, ([C-449/17](#), [EU:C:2019:202](#), point 21 et jurisprudence citée).

³⁰ Ibid, point 22 et jurisprudence citée.

³¹ Ibid, point 23.

³² Ibid, point 26.

programmes d'enseignement, les qualifications des enseignants ou, enfin, les conditions d'obtention des diplômes.³³

3.3.2 La notion de « leçons »

La disposition de l'article 44, paragraphe 1^{er}, lettre q), troisième tiret, de la loi TVA, complète l'exonération prévue à l'article 44, paragraphe 1^{er}, lettre q), premier tiret, de la même loi. L'enseignement scolaire et universitaire est en principe dispensé par des organismes désignés à cette fin, généralement les écoles et les universités. Il arrive cependant que certaines activités complémentaires, bien que concernant les mêmes matières, soient dispensées individuellement par les enseignants à certains élèves ou étudiants, en-dehors du programme normal des activités prévues dans ces écoles. En outre, certains élèves, pour des raisons de santé ou autres, ne suivent pas l'enseignement de la manière normale, c'est-à-dire à l'école, mais individuellement, souvent à la maison. Ces activités ne feraient pas l'objet de l'exonération prévue à l'article 44, paragraphe 1^{er}, lettre q), premier tiret, de la loi TVA, car elles ne sont pas exercées par des organismes de droit public de même objet ou par d'autres organismes du secteur privé qui sont autorisés et surveillés par les autorités publiques compétentes. L'article 44, paragraphe 1^{er}, lettre q), troisième tiret, de la loi TVA vise à remédier à cette lacune. C'est ainsi que cette dernière disposition se limite à compléter l'exonération prévue à l'article 44, paragraphe 1^{er}, lettre q), premier tiret, de la loi TVA et ne devrait pas être interprétée isolément.³⁴

Par conséquent, une activité peut être considérée comme relevant de la notion de « leçons » au sens de l'article 44, paragraphe 1^{er}, lettre q), troisième tiret, de la loi TVA uniquement en tant qu'elle peut être considérée comme étant poursuivie, pour l'essentiel, dans le cadre de la transmission de connaissances et de compétences entre un enseignant et des élèves ou des étudiants.³⁵ Il va de soi que pareille activité doit nécessairement porter sur l'« enseignement scolaire ou universitaire » tel qu'esquissé ci-dessus.

3.3.3 La notion de « formation ou recyclage professionnels »

À ce jour, la Cour n'a pas encore été appelée à s'exprimer sur la portée des termes « [...] étroitement liées [...] à la formation ou au recyclage professionnels » de l'article 44, paragraphe 1^{er}, lettre q), premier tiret, de la loi TVA de sorte qu'il n'y a point d'orientation de la Cour en la matière.

Le règlement d'exécution de la directive TVA précise, toutefois, dans son article 44, que les services de formation ou de recyclage professionnel comprennent l'enseignement directement lié à un secteur ou à une profession, ainsi que l'enseignement dispensé en vue de l'acquisition ou de l'entretien de connaissances

³³ Ibid, point 25 et [conclusions de l'avocat général Mme E. Sharpston, présentées le 10 janvier 2019 dans l'affaire C-647/17](#) (EU:C:2019:13), point 54.

³⁴ [Conclusions de l'avocat général Mme E. Sharpston, présentées le 10 janvier 2019 dans l'affaire C-647/17](#) (EU:C:2019:13), point 14.

³⁵ Arrêt de la Cour du 28 janvier 2010, Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz ([C-473/08](#), [EU:C:2010:47](#), point 37).

dans un but professionnel.³⁶ Cette disposition reflète bien l'essence de l'article 44, paragraphe 1^{er}, de la loi TVA³⁷ qui est celle que les prestations de services y mentionnées poursuivent un intérêt public : La formation et le recyclage professionnels relèvent clairement de l'intérêt public en ce que ces formations et recyclages permettent aux individus d'acquérir des connaissances ou des compétences afin d'assurer le succès de leur vie professionnelle, en ce qu'elles préparent les individus au marché de travail et permettent à ces derniers de contribuer à la société, à titre d'exemple, par le biais de paiement d'impôts.

Vu ces propos, il paraît raisonnable d'adhérer à l'opinion de l'avocat général Szpunar exprimée dans ses conclusions ayant trait à l'affaire *A & G Fahrschul-Akademie GmbH*, bien que la Cour ne se soit pas prononcée à ce sujet dans l'arrêt précité : Seules les activités qui mènent à l'obtention de connaissances ou de compétences utilisées exclusivement ou principalement aux fins d'une activité professionnelle, ou éventuellement celles qui s'adressent spécifiquement aux personnes envisageant d'obtenir des compétences déterminées pour des raisons professionnelles, peuvent être considérées comme une formation professionnelle. En revanche, considérer un certain type de formation comme une formation professionnelle pour la simple raison que les compétences obtenues au cours de celle-ci peuvent être également utilisées dans le cadre d'une activité professionnelle étendrait de manière potentiellement illimitée la portée de cette notion. En poussant ce raisonnement à l'absurde, il peut être nécessaire d'acquérir une quelconque compétence pour exercer, par exemple, la profession de formateur à cette même compétence.³⁸

3.3.4 Conclusion

Au vu de ce qui précède, l'on peut conclure que la notion de « manifestation éducative » et celle d'« enseignement scolaire ou universitaire » ou encore de « formation ou recyclage professionnels », abstraction faite que l'exonération de l'« enseignement scolaire ou universitaire » et de « formation ou recyclage professionnels » est liée à la qualité du prestataire³⁹, s'excluent mutuellement. Il est en particulier renvoyé au point (4) des caractéristiques de manifestations éducatives élaborées sous 3.1. Il va de soi qu'une manifestation éducative au sens de l'article 17, paragraphe 2, point 4^o, lettre a), de la loi TVA n'est pas susceptible de bénéficier de l'exonération visée à l'article 44, paragraphe 1^{er}, lettre q), de la même loi.

³⁶ Article 44 du [règlement d'exécution \(UE\) no 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée](#) :

« Les services de formation ou de recyclage professionnel dispensés dans les conditions de l'article 132, paragraphe 1, point i), de la directive 2006/112/CE comprennent l'enseignement directement lié à un secteur ou à une profession, ainsi que l'enseignement dispensé en vue de l'acquisition ou de l'entretien de connaissances dans un but professionnel. La durée d'une formation ou d'un recyclage professionnel n'a aucune incidence à cet effet. ».

³⁷ Transposition de l'article 132, paragraphe 1^{er}, de la [directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée](#).

³⁸ [Conclusions de l'avocat général M. M. Szpunar, présentées le 3 octobre 2018 dans l'affaire C-449/17](#), point 42.

³⁹ L'enseignement scolaire ou universitaire ainsi que la formation ou le recyclage professionnel sont à dispenser par des établissements du secteur privé qui sont autorisés et surveillés par les autorités publiques compétentes ou qui sont créés en vertu d'une loi. Il est également renvoyé aux dispositions de l'article 44, paragraphe 3, de la loi TVA.

4 Questions d'ordre pratique

4.1 *Durée maximale d'un cours ou séminaire pour qualifier de « manifestation »*

Comme soulevé sous 3.1, un faisceau d'éléments est à considérer afin d'évaluer si un cours, une conférence ou un séminaire peut être qualifié de « manifestation ». La durée du cours ou du séminaire n'est pas à elle seule un facteur décisif aux fins de la qualification en tant que « manifestation » au sens de l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA.

Pour ce qui est de la durée d'un cours, d'un séminaire, d'une conférence, il y a lieu de réitérer qu'une conférence ou un séminaire dure généralement de plusieurs heures à plusieurs jours, alors qu'un cours universitaire est susceptible de durer beaucoup plus longtemps [voir point (3) sous 3.1]. En tout état de cause la durée d'une telle manifestation devrait être courte.⁴⁰ Plus la période du cours/séminaire/formation est longue, moins probable est sa qualification comme « manifestation éducative ».

Il semble raisonnable d'estimer que, dans la majeure partie des cas, l'on peut présumer qu'un cours, un séminaire ou une conférence au sens de l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA ne devrait pas dépasser une semaine.⁴¹

4.2 *Séminaire ou cours partiellement ou entièrement adapté aux besoins du preneur : « manifestation éducative » ?*

Comme soulevé à la section 3.2, l'inscription et le paiement préalables pour un cours, un séminaire ou une conférence sont sans importance aux fins de l'application de l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA. En d'autres termes, le fait que le prestataire connaisse l'identité de tous les participants avant le début du cours, du séminaire ou de la conférence et, par conséquent, puisse l'adapter aux besoins ou aux souhaits du preneur, n'a pas d'incidence sur l'application de cette disposition.⁴² Cette ligne directrice adoptée par le Comité TVA correspond bien au point (1) sous 3.1.

4.3 *Service qualifié d'« accès à une manifestation » acquis par une entreprise et duquel bénéficient les employés de l'entreprise*

Lorsqu'une entreprise, une personne morale, acquiert par exemple un séminaire, il va de soi que les participants audit séminaire seront des employés, c'est-à-dire des personnes physiques représentant l'entreprise qui a acquis ledit séminaire. Le fait que cette manifestation accueille des participants qui sont des personnes physiques représentant cette entreprise n'empêche pas l'application de l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA.⁴³

⁴⁰ [Conclusions de l'avocat général Mme E. Sharpston, présentées le 10 janvier 2019 dans l'affaire C-647/17](#) (EU:C:2019:13), point 44.

⁴¹ [Lignes directrices](#) découlant de la 114^{ème} réunion du 2 décembre 2019 du Comité TVA, page 259, 6.1., sub 1.

⁴² Ibid, page 259, 6.1., sub 2.

⁴³ Ibid, page 259, 6.1., sub 3.

Se pose toutefois la question de savoir si l'employeur acquérant le séminaire agit dans le cadre de son activité économique, c'est-à-dire si l'employeur agit en tant qu'assujetti. Admettons, à titre d'exemple, que les employés d'une fiduciaire participent à un séminaire de comptabilité de deux jours, séminaire qui a été acquis par la fiduciaire-employeur auprès d'une partie tierce. Dans pareil cas, il ne semble y avoir aucun doute que la prestation de service consistant à donner accès au séminaire de comptabilité est considérée comme effectuée à une personne assujettie, en l'occurrence la fiduciaire, pour les besoins de l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA et susceptible de tomber dans le champ d'application matériel de ladite disposition, à condition toutefois que les circonstances sont telles que le séminaire puisse qualifier comme « manifestation éducative ».

En revanche, il se peut que le sujet/le contenu du séminaire acquis par un assujetti-employeur n'a aucun lien direct avec les activités de l'employeur en tant qu'assujetti et que, dès lors, le séminaire est destiné à un usage privé ou pour celui des employés. Dans un tel cas de figure la fiction légale de l'article 15, paragraphe 3, de la loi TVA trouve application. L'employeur est présumé avoir reçu et fourni le service lui-même sur base de l'article 16, alinéa 1^{er}, lettre b), de la loi TVA. Le lieu de ces deux prestations de services, à savoir celle effectuée à l'égard de l'employeur et celle effectuée par l'employeur, serait réputé se situer à l'endroit où la manifestation a effectivement lieu.

4.4 Service consistant à donner « accès à une manifestation » fourni à un seul assujetti qui, à son tour, fournit le même service à un seul autre assujetti, à savoir un employeur dont les salariés sont autorisés à assister à la manifestation

Les dispositions de l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA sont axées sur la nature de la prestation de services fournie (« prestations de services consistant à donner accès à des manifestations [...], éducatives ») et restent muettes quant à la qualité de l'assujetti effectuant ledit service. Quoique le preneur de la prestation de service doit avoir la qualité d'assujetti, que le droit d'accéder à la manifestation est conféré à un assujetti, il faut aussi concéder que le droit d'entrée/d'assister et le droit de participer à la manifestation ne peut être exercé que par une personne physique qui agit soit en tant qu'assujetti, soit en tant que personne représentant l'assujetti. L'article 33, paragraphe 1^{er}, du règlement d'exécution de la directive TVA, en l'occurrence les termes « personne qui assiste à une manifestation », ne remet pas en cause cette interprétation.

Il s'ensuit que, pour une prestation de services consistant à donner accès à un séminaire, à titre d'exemple, fourni à un seul premier assujetti (« service A »), qui, à son tour, fournit ce même service à un seul autre assujetti (« service B »), à savoir un employeur dont les salariés sont autorisés à assister à la manifestation, les deux services A et B consistant à donner accès à un séminaire relèvent du champ d'application matériel de l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA.⁴⁴

⁴⁴ Ibid, page 259, 6.1., sub 4.

Au cas où le premier assujetti agit en son propre nom, non pour son propre compte, mais pour le compte de l'organisateur du séminaire - en d'autres termes, au cas où ce premier assujetti n'assume pas le risque associé à l'opération effectuée (« service A ») - ce premier assujetti est réputé avoir reçu et fourni personnellement le service en question au second assujetti conformément à l'article 15, paragraphe 3, de la loi TVA.

4.5 Détermination du lieu d'imposition dans le cas où une manifestation a lieu dans plusieurs États membres

Dans le cadre du système général de la directive TVA l'objectif poursuivi par les dispositions régissant le lieu d'imposition des opérations imposables, en l'occurrence celles régissant le lieu des prestations de services, ainsi qu'il est permis d'inférer du septième considérant de la directive TVA⁴⁵, vise à établir une répartition rationnelle des sphères d'application des législations nationales en matière de TVA, en déterminant de manière uniforme le lieu de rattachement fiscal des livraisons de biens et des prestations de services. Ces dispositions ont également pour but d'éviter les conflits de compétence entre États membres susceptibles de conduire tant à des situations de double imposition qu'à la non-imposition de recettes.⁴⁶

En principe une prestation de services unique ne devrait avoir qu'un et un seul lieu d'imposition déterminé en application d'une et d'une seule règle figurant à l'article 17 de la loi TVA. Dans presque la totalité des cas de figures visés par la loi TVA, la taxation d'une prestation de services n'a lieu que dans un seul État membre. Les dispositions de l'article 17, paragraphe 2, point 3°, lettres a) et b), de la loi TVA constituent néanmoins une exception en ce que « *le lieu des prestations de transport [...] est l'endroit où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues*; ».

Ni la taxation d'une manifestation ayant lieu dans plusieurs États membres dans tous les États membres concernés, ni une allocation du droit de taxation à un seul de ces États membres ne sont satisfaisantes au vu de l'objectif et du cadre général de la directive TVA. Dans l'arrêt *Aktiebolaget NN*⁴⁷, la Cour s'est penchée sur la question de détermination du lieu d'imposition d'une opération consistant dans la pose d'un câble à fibres optiques reliant deux États membres et situé en partie en dehors du territoire de la Communauté. Dans ce cas d'espèce, la Cour a jugé que la compétence pour taxer la livraison et la pose de ce câble à fibres optiques revient à chaque État membre au prorata de la longueur du câble se trouvant sur son territoire, tant en ce qui concerne le prix du câble lui-même et du reste du matériel qu'en ce qui concerne le coût des services liés à la pose de ce dernier.

⁴⁵ Considérant 7 de la [directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée](#) :

« *Le système commun de TVA devrait, même si les taux et les exonérations ne sont pas complètement harmonisés, aboutir à une neutralité concurrentielle, en ce sens que sur le territoire de chaque État membre les biens et les services semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution.* ».

⁴⁶ Arrêts du 4 juillet 1985, Berkholz, (C-168/84, [EU:C:1985:299](#), point 14); du 12 mai 2005, RAL (Channel Islands) e.a., (C-452/03, [EU:C:2005:289](#), point 23), et du 15 septembre 2005, Köhler, (C-58/04, [EU:C:2005:553](#), point 22).

⁴⁷ Arrêt de la Cour du 29 mars 2007, *Aktiebolaget NN*, (C-111/05, [EU:C:2007:195](#)).

Dans ce contexte, il est également utile de renvoyer à l'article 17, paragraphe 2, point 2°, de la loi TVA qui dispose que le lieu des prestations de services se rattachant à un bien immobilier est réputé se situer à l'endroit de situation de l'immobilier. Il ne pourra pas, eu égard à la disposition précitée, être exclu qu'une prestation de services unique se rattachant à des immeubles situés dans deux États membres différents devrait être scindée en deux aux fins de la TVA.

En ce qui concerne le droit d'accéder à des manifestations, se pose la question comment répartir le droit de taxation entre plusieurs États membres sur le territoire desquels une manifestation a lieu. Vu les propos ci-dessus, le service doit être considéré comme étant fourni dans chacun des États membres concernés. Dans pareil cas, la prestation de services consistant à donner accès à des manifestations est à répartir entre tous les États membres dans lesquels la manifestation a lieu proportionnellement à la durée (c'est-à-dire le nombre de jours) de chacune des parties organisées dans chaque État membre concerné. Lorsque la partie essentielle d'une manifestation, à savoir la partie qui répond à l'objectif principal d'une manifestation communiqué par l'organisateur, a lieu exclusivement dans un seul État membre et que les autres parties, qui se déroulent dans d'autres États membres, sont purement accessoires/complémentaires/d'une importance secondaire à cette partie essentielle, le lieu de prestation du service se situera uniquement dans le premier État membre.⁴⁸

À titre liminaire, il y a lieu de noter que cette ligne directrice adoptée par le Comité TVA sur base des implications de l'arrêt *Srf konsulterna AB*⁴⁹, dès lors dans le contexte de manifestations éducatives, est, comme soulevé à la section 1, susceptible d'avoir des répercussions sur tout type de manifestations relevant du champ d'application de l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA.⁵⁰

4.6 Répercussions sur le champ d'application du taux super-réduit visé à l'annexe B, point 12° de la loi TVA

La portée du terme « manifestation » a été clarifiée par la Cour dans son arrêt *Srf konsulterna AB*⁵¹ dans le cadre de l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA. Dans ladite loi, ce terme est également utilisé au point 12° de l'annexe B⁵² qui détermine le champ d'application matériel du taux super-réduit de 3%. Il va de soi que le terme de « manifestation », une fois clarifié par la Cour, aura la même signification dans le contexte du point 12° de l'annexe B de la loi TVA. A noter que, contrairement à la disposition de l'article 17, paragraphe 2, point 4°, lettre a), de la loi TVA qui s'applique à des opérations entre assujettis, l'annexe B, point 12°, de la loi TVA reste muette quant à la qualité du preneur du service.

⁴⁸ [Lignes directrices](#) découlant de la 114^{ème} réunion du 2 décembre 2019 du Comité TVA, page 260, 6.1., sub 5.

⁴⁹ Arrêt de la Cour du 13 mars 2019, *Srf konsulterna AB*, (C-647/17, EU:C:2019:195).

⁵⁰ [Conclusions de l'avocat général Mme E. Sharpston, présentées le 10 janvier 2019 dans l'affaire C-647/17](#) (EU:C:2019:13), point 2.

⁵¹ Arrêt de la Cour du 13 mars 2019, *Srf konsulterna AB*, (C-647/17, EU:C:2019:195).

⁵² Transposition du point 7) de l'annexe III de la [directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée](#).

4.6.1 La notion de « cours »

La teneur du point 12° de l'annexe B de la loi TVA est la suivante : « Octroi du droit d'accéder aux concerts, représentations théâtrales, chorégraphiques et cinématographiques, aux spectacles, divertissements, conférences, cours et autres manifestations à caractère scientifique, culturel, éducatif, économique ou professionnel [...] ». Les termes « et autres manifestations » suggèrent que toutes les activités énoncées au point 12° et précédant les termes « et autres manifestations » sont, quant à elles, également des manifestations et ne constituent qu'une liste non exhaustive d'exemples complétée par « autres manifestations à caractère scientifique, culturel, éducatif, économique ou professionnel ». Cette interprétation est confirmée par l'économie de l'article 32 du règlement d'exécution⁵³ de la directive TVA et, en l'occurrence, de son paragraphe 2.

En premier lieu, un « cours » au sens de l'annexe B, point 12°, de la loi TVA doit dès lors être susceptible d'être qualifié de « manifestation ».

En second lieu, le cours doit présenter un caractère scientifique, culturel, éducatif, économique ou professionnel, l'octroi du droit d'accéder à tout autre cours, comme par exemple à un cours à caractère sportif, est dès lors à écarter d'office du bénéfice du taux super-réduit en vertu du point 12° de l'annexe B de la loi TVA.

En guise d'illustration de ce qui précède, est pris, à titre d'exemple, un assujetti qui a pour activité principale de dispenser, moyennant rétribution, des formations linguistiques librement accessibles à quiconque qui souhaite s'y inscrire et qu'il promeut notamment via son propre site internet. L'entreprise dont question dispense les formations linguistiques à sa clientèle sous forme de cours de langues en petits groupes de quatre à huit personnes ou de cours de langues individuels, soit dans ses propres locaux, soit directement dans les locaux de sa clientèle. Les heures de formation s'élèvent typiquement à deux heures par semaine sur une durée totale de trois à six mois.

Dans ce cadre se pose la question de savoir quel est le taux de TVA à appliquer aux cours dispensés à la clientèle constituée tant de particuliers que de sociétés qui souhaitent faire bénéficier leurs salariés des diverses formations linguistiques en cause.

⁵³ Article 32 du [règlement d'exécution \(UE\) no 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée](#).

« 1. Les services ayant pour objet l'accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires visés à l'article 53 de la directive 2006/112/CE comprennent les prestations de services dont les caractéristiques essentielles consistent à octroyer un droit d'accès à une manifestation en échange d'un billet ou d'une rémunération, y compris une rémunération sous forme d'un abonnement ou d'une cotisation périodique.

2. Le paragraphe 1 s'applique notamment:

a) au droit d'accès à des spectacles, représentations théâtrales, spectacles de cirques, foires, parcs d'attraction, concerts, expositions, ainsi qu'à d'autres manifestations culturelles similaires;

b) au droit d'accès à des manifestations sportives telles que matches ou compétitions;

c) au droit d'accès à des manifestations éducatives et scientifiques telles que des conférences et des séminaires.

3. Ne relève pas du paragraphe 1 l'utilisation d'installations, telles que des salles de gymnastique ou autres, en échange du paiement d'une cotisation. ».

Afin de savoir si le taux super-réduit peut s'appliquer aux formations linguistiques dispensées par l'assujetti, il doit, en premier lieu, être déterminé si ces formations linguistiques sont susceptibles d'être qualifiées comme « manifestations » au sens de la section 3.1. Dans l'affirmative, il y a lieu d'évaluer, en second lieu, si les prestations de services de formations linguistiques sont telles que les caractéristiques essentielles consistent à octroyer un droit d'accès à la manifestation à caractère éducatif.

Le plus souvent des formations linguistiques s'étalent sur plusieurs semaines ou plusieurs mois, du moins il est fort probable qu'elles ne s'étendent pas sur une courte durée, de sorte qu'aux termes des lignes directrices du Comité TVA reprises à la section 4.1, elles ne peuvent guère être considérées comme des manifestations. Il ne s'agit là que d'un seul des éléments du faisceau de caractéristiques à prendre en compte, mais il est suffisant pour écarter la classification des formations linguistiques susmentionnées en tant que « manifestations ». Il est dès lors superfétatoire de considérer si le « droit de donner accès »/« droit d'admission »/« droit d'accéder » est fourni à titre essentiel et ne constitue pas l'un des nombreux éléments d'un service plus complexe.

Le Directeur

Romain Heinen