

Affaire C-277/05

Société thermale d'Eugénie-les-Bains

contre

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

(demande de décision préjudicielle, introduite par le Conseil d'État (France))

«TVA — Champ d'application — Arrhes versées dans le cadre de contrats portant sur des prestations de services soumises à la TVA et conservées par le prestataire en cas de dédit — Qualification»

Sommaire de l'arrêt

Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Base d'imposition

(Directive du Conseil 77/388, art. 2, § 1, et 6, § 1)

Les articles 2, paragraphe 1, et 6, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, doivent être interprétés en ce sens que des sommes versées à titre d'arrhes, dans le cadre de contrats portant sur des prestations de service hôtelier assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, doivent être regardées, lorsque le client fait usage de la faculté de dédit qui lui est ouverte et que ces sommes sont conservées par l'exploitant d'un établissement hôtelier, comme des indemnités forfaitaires de résiliation versées en réparation du préjudice subi à la suite de la défaillance du client, sans lien direct avec un quelconque service rendu à titre onéreux et, en tant que telles, non soumises à cette taxe.

En effet, le versement d'arrhes par un client et l'obligation de l'exploitant de l'établissement hôtelier de ne pas contracter avec autrui dans une mesure qui l'empêcherait de respecter l'engagement pris envers son client ne sauraient être qualifiés de prestations réciproques, car, dans ce cas, ladite obligation découle directement du contrat d'hébergement et non pas du versement des arrhes. Ainsi, à la suite d'une réservation, lorsque l'exploitant d'un établissement hôtelier fournit la prestation convenue, il ne fait qu'honorer le contrat conclu avec son client, conformément au principe selon lequel les contrats doivent être exécutés. Dès lors, le respect de cette obligation ne saurait être qualifié de contrepartie des arrhes versées.

(cf. points 23, 25, 36 et disp.)

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

18 juillet 2007 (*)

«TVA – Champ d'application – Arrhes versées dans le cadre de contrats portant sur des prestations

de services soumises à la TVA et conservées par le prestataire en cas de dédit – Qualification»

Dans l'affaire C-277/05,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Conseil d'État (France), par décision du 18 mai 2005, parvenue à la Cour le 5 juillet 2005, dans la procédure

Société thermale d'Eugénie-les-Bains

contre

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

LA COUR (première chambre),

composée de M. P. Jann, président de chambre, MM. K. Lenaerts, E. Juhász (rapporteur), K. Schiemann et E. Levits, juges,

avocat général: M. M. Poiares Maduro,

greffier: Mme K. Sztranc-Szawiczek, administrateur

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 4 juillet 2006,

considérant les observations présentées:

- pour la Société thermale d'Eugénie-les-Bains, par Me X. Vuitton, avocat,
- pour le gouvernement français, par MM. G. de Bergues et J. Gracia, en qualité d'agents,
- pour l'Irlande, par M. D. O'Hagan, en qualité d'agent, assisté de M. P. McGarry, BL, et M. E. Fitzsimons, SC,
- pour le gouvernement portugais, par M. L. Fernandes et Mme C. Lança, en qualité d'agents,
- pour la Commission des Communautés européennes, par M. R. Lyal et Mme M. Afonso, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 13 septembre 2006,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 2, paragraphe 1, et 6, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. I, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la Société thermale d'Eugénie-les-Bains (ci-après la «Société thermale») au ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie au sujet de l'assujettissement, à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), des arrhes perçues par la Société thermale lors de la réservation de chambres et conservées par elle

après l'annulation de certaines de ces réservations.

Le cadre juridique

Le droit communautaire

3 Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive, sont soumises à la TVA «les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel».

4 L'article 6, paragraphe 1, de cette directive dispose:

«1. Est considérée comme 'prestation de services' toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5.

Cette opération peut consister entre autres:

[...]

– en une obligation de ne pas faire ou de tolérer un acte ou une situation,

[...]»

5 En vertu de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la même directive, la base d'imposition est constituée pour les prestations de services «par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par [...] le prestataire pour ces opérations de la part [...] du preneur ou d'un tiers [...]».

Le droit national

6 Aux termes de l'article 256-I du code général des impôts, sont soumises à la TVA les livraisons de biens meubles et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.

7 L'article 256-IV-1° de ce code prévoit que les opérations autres que les livraisons de biens sont considérées comme des prestations de services.

8 L'article L. 114-1 du code de la consommation, issu de l'article 3-1 de la loi n° 92-60, du 18 janvier 1992, renforçant la protection des consommateurs, est libellé comme suit:

«Sauf stipulation contraire du contrat, les sommes versées d'avance sont des arrhes, ce qui a pour effet que chacun des contractants peut revenir sur son engagement, le consommateur en perdant les arrhes, le professionnel en les restituant au double.»

9 En vertu de l'article 1590 du code civil, si la promesse de vendre a été faite avec des arrhes, chacun des contractants est maître de s'en départir, celui qui les a données, en les perdant, et celui qui les a reçues, en restituant le double.

Le litige au principal et la question préjudicielle

10 La Société thermale établie à Eugénie-les-Bains (France) a pour activité l'exploitation d'établissements thermaux, comportant également des activités hôtelières et de restauration. Cette société perçoit des sommes versées à l'avance, à titre d'arrhes, lors des réservations de séjours effectuées par les curistes. Ces sommes sont soit déduites du paiement ultérieur des prestations de séjour, soit conservées par ladite société en cas de renonciation des curistes à leur séjour.

11 En 1992, la Société thermale a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période comprise entre le 1er janvier 1989 et le 30 avril 1992. À l'issue de cette vérification, l'administration fiscale a estimé que devaient être assujetties à la TVA les arrhes qui avaient été perçues par la Société thermale au moment de la réservation des séjours et qu'elle avait conservées après l'annulation de la réservation par les clients. Le 8 décembre 1994, des rappels d'impôts d'un montant de 84 054 FRF (12 814 euros), portant sur ladite période, ont été mis à la charge de la Société thermale. Cette dernière a saisi l'administration fiscale d'une réclamation qui a été rejetée le 14 février 1995.

12 La Société thermale a introduit un recours contre cette décision devant le tribunal administratif de Pau. Ce recours a été rejeté par un jugement du 18 novembre 1999. Ce tribunal a, en effet, considéré que, lorsque les arrhes sont conservées par la société en cas de désistement du client, celles-ci constituent la rémunération de la prestation représentée par l'accueil du client, l'établissement de son dossier de réservation et l'engagement de lui réserver un séjour.

13 La Société thermale a interjeté appel de ce jugement devant la cour administrative d'appel de Bordeaux qui a, par arrêt du 18 novembre 2003, rejeté le recours ainsi présenté. Pour juger que les arrhes versées par les clients de cette société et conservées par celle-ci en cas d'annulation de la réservation devaient être assujetties à la TVA, cette juridiction a considéré que ces arrhes devaient être regardées, dans cette hypothèse, comme la contrepartie directe et la rémunération d'une prestation de services individualisable consistant en l'établissement du dossier du client ainsi qu'en la réservation du séjour de ce dernier.

14 La Société thermale, soutenant que ces arrhes doivent être regardées comme des indemnités versées en réparation du préjudice subi par elle du fait de la défaillance de ses clients, et comme telles non soumises à la TVA, a demandé au Conseil d'État d'annuler ledit arrêt.

15 Le Conseil d'État a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«[D]es sommes versées à titre d'arrhes dans le cadre de contrats de vente portant sur des prestations de services assujetties à la [TVA] doivent[-elles] être regardées, lorsque l'acquéreur fait usage de la faculté de dédit qui lui est ouverte et que ces sommes sont conservées par le vendeur, comme rémunérant la prestation de réservation et comme telles soumises à la [TVA] ou comme des indemnités de résiliation versées en réparation du préjudice subi à la suite de la défaillance du client, sans lien direct avec un quelconque service rendu à titre onéreux et, comme telles, non soumises à cette même taxe[?]

Sur la question préjudicielle

16 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si des sommes versées à titre d'arrhes par un client à l'exploitant d'un établissement hôtelier doivent, lorsque le client fait usage de la faculté de dédit qui lui a été offerte et que ces sommes sont conservées par l'exploitant, être considérées comme la contrepartie d'une prestation de réservation, soumise à la TVA, ou comme des indemnités forfaitaires de résiliation, non soumises à ladite taxe.

17 À titre liminaire, il convient de souligner, d'une part, que la définition de la notion d'arrhes est susceptible de varier d'un État membre à l'autre et, d'autre part, que l'exercice de la faculté de dédit liée aux arrhes peut entraîner des conséquences différentes en fonction du droit national applicable. Ainsi, il ressort des observations du gouvernement français que, en droit français, l'exercice de ladite faculté exonère en principe complètement des conséquences de l'inexécution du contrat la partie qui s'en départit, tandis que, dans plusieurs États membres, la possibilité d'exiger des dommages et intérêts excédant le montant des arrhes conservées subsiste dans une telle situation.

18 Dans le cadre de la présente affaire, est examinée l'hypothèse dans laquelle la partie qui a versé des arrhes a la faculté de revenir sur son engagement en perdant celles-ci, l'autre partie disposant de la même faculté en restituant les arrhes au double, sans qu'il soit procédé à l'examen des droits dont l'une des parties pourrait se prévaloir après l'exercice de ladite faculté par l'autre.

19 Il résulte de la jurisprudence de la Cour qu'il ne peut être répondu par l'affirmative à la première solution formulée dans la question préjudicielle que 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 rapport juridique où des prestations réciproques sont échangées (voir, en ce sens, arrêts du 8 mars 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rec. p. 1443, points 11, 12 et 16; du 3 mars 1994, *Tolsma*, C?16/93, Rec. p. I-743, point 14; du 21 mars 2002, *Kennemer Golf*, C?174/00, Rec. p. I-3293, point 39, et du 23 mars 2006, *FCE Bank*, C?210/04, Rec. p. I-2803, point 34).

20 Or, il convient de constater que, en l'espèce, ces conditions ne sont pas remplies.

21 La conclusion du contrat et, par conséquent, l'existence du lien juridique entre les parties ne dépendent pas normalement du versement d'arrhes. N'étant pas un élément constitutif du contrat d'hébergement, celles-ci n'apparaissent qu'en tant qu'élément facultatif relevant de la liberté contractuelle des parties.

22 Ainsi, un client peut présenter par courrier, voire oralement, une demande de réservation de séjour, dont l'acceptation par l'exploitant de l'établissement hôtelier peut, en fonction de la pratique contractuelle suivie par celui-ci, être effectuée par courrier, voire oralement, sans que des arrhes soient réclamées. Une acceptation de la demande de réservation selon de telles modalités n'entraînera pas moins la constitution, entre les parties, d'un lien juridique portant obligation pour cet exploitant d'établir un dossier au nom de ce client et de réserver le séjour de ce dernier.

23 Le versement d'arrhes par un client et l'obligation de l'exploitant de l'établissement hôtelier de ne pas contracter avec autrui dans une mesure qui l'empêcherait de respecter l'engagement pris envers son client ne sauraient davantage être qualifiés, contrairement à ce que soutient le gouvernement français, de prestations réciproques, car, dans ce cas, ladite obligation découle directement du contrat d'hébergement et non pas du versement des arrhes.

24 En effet, conformément aux principes généraux du droit civil, chacune des parties contractantes est tenue d'honorer son contrat et de fournir la prestation prévue par ce dernier.

L'obligation de respecter ce contrat ne résulte donc pas de la conclusion, spécialement à cette fin, d'un autre accord. L'obligation d'exécution effective dudit contrat ne dépend pas non plus d'une éventuelle indemnité ou pénalité de retard, d'un gage ou d'arrhes, mais résulte du contrat lui-même.

25 Ainsi, à la suite d'une réservation, lorsque l'exploitant d'un établissement hôtelier fournit la prestation convenue, il ne fait qu'honorer le contrat conclu avec son client, conformément au principe selon lequel les contrats doivent être exécutés. Dès lors, le respect de cette obligation ne saurait être qualifié de contrepartie des arrhes versées.

26 Étant donné que l'obligation de réservation résulte du contrat d'hébergement lui-même et non pas des arrhes versées, il n'existe pas de lien direct entre le service rendu et la contrepartie reçue (arrêts précités *Apple and Pear Development Council*, points 11 et 12; *Tolsma*, point 13, ainsi que *Kennemer Golf*, point 39). La circonstance que le montant des arrhes, en cas d'occupation de la chambre réservée, est imputé sur le prix de ladite chambre confirme que ces arrhes ne sauraient constituer la contrepartie d'une prestation autonome et individualisable.

27 Dès lors que les arrhes ne constituent pas la contrepartie d'une prestation autonome et individualisable, il convient d'examiner, pour répondre à la juridiction de renvoi, si ces arrhes constituent des indemnités de résiliation versées en réparation du préjudice subi à la suite du dédit du client.

28 À cet égard, il y a lieu de rappeler que les parties contractantes sont libres de définir, dans le respect des dispositions impératives et d'ordre public, le contenu de leur rapport juridique, y compris les conséquences d'un éventuel dédit ou non-respect de leurs obligations. Néanmoins, au lieu de définir en détail leurs obligations, elles ont la possibilité de faire référence aux différents instruments du droit civil.

29 Les parties peuvent ainsi prévoir, en cas d'inexécution des obligations du contrat qu'elles ont conclu, des clauses relatives à une indemnité ou pénalité de retard, à un gage ou à des arrhes. Alors qu'ils sont tous destinés à renforcer les obligations contractuelles des parties et que certaines de leurs fonctions sont identiques, ces instruments ont des caractéristiques particulières.

30 S'agissant spécifiquement des arrhes, il convient de rappeler, premièrement, que celles-ci constituent l'indice de la conclusion d'un contrat, dans la mesure où leur versement implique une présomption d'existence de ce contrat. Deuxièmement, les arrhes incitent les parties à exécuter ledit contrat, car la partie qui les a versées est susceptible de perdre la somme correspondante, l'autre partie devant, le cas échéant, restituer cette somme au double si l'inexécution vient de son fait. Troisièmement, les arrhes constituent une indemnisation forfaitaire, étant donné que leur versement dispense l'une des parties de prouver le montant du préjudice subi lorsque l'autre partie se départit de sa stipulation.

31 La raison d'être des arrhes, dans le secteur de l'hôtellerie, correspond, en principe, aux caractéristiques susdécrites, elles ont donc vocation à constituer l'indice de la conclusion du contrat, l'incitation à l'exécution de celui-ci et l'éventuelle indemnisation forfaitaire.

32 Tandis que, dans l'hypothèse d'un déroulement normal du contrat, les arrhes viennent s'imputer sur le prix des services fournis par l'exploitant de l'établissement hôtelier et sont donc soumises à la TVA, la conservation des arrhes en cause au principal est, en revanche, la conséquence de l'exercice par le client de la faculté de dédit qui lui avait été offerte et sert à indemniser ledit exploitant à la suite du désistement. Une telle indemnité ne constitue pas la rétribution d'une prestation et ne fait pas partie de la base d'imposition de la TVA (voir, en ce sens, en ce qui concerne les intérêts de retard, arrêt du 1er juillet 1982, *BAZ Bausystem*, 222/81, Rec.

p. 2527, points 8 à 11).

33 Ce constat n'est infirmé, contrairement à ce que soutient le gouvernement portugais, ni par le fait que, dans la plupart des cas, le montant du préjudice subi et celui des arrhes conservées ne coïncident pas, ni par l'éventualité que les chambres libérées par le désistement puissent être occupées par de nouveaux clients. En effet, s'agissant d'une indemnisation forfaitaire, il est normal que le montant dudit préjudice puisse dépasser celui des arrhes conservées par l'exploitant de l'établissement hôtelier ou être inférieur à ce montant.

34 En outre, la règle selon laquelle, lorsque l'inexécution du contrat vient du fait de l'exploitant de l'établissement hôtelier, la restitution porte sur le double du montant des sommes versées à titre d'arrhes, corrobore la qualification de ces dernières d'indemnités forfaitaires de résiliation et non pas de rémunération d'une prestation. En effet, dans une telle situation, le client dudit exploitant ne fournit manifestement aucune prestation à ce dernier.

35 Le versement des arrhes ne constituant pas la rétribution perçue par un exploitant d'établissement hôtelier à titre de contrepartie effective d'un service autonome et individualisable fourni à son client, d'une part, et la conservation de ces arrhes, à la suite du désistement de ce client, ayant pour objet de réparer les conséquences de l'inexécution du contrat, d'autre part, il convient de considérer que ni le versement des arrhes, ni la conservation de celles-ci, ni leur restitution au double ne relèvent de l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive.

36 Compte tenu de ce qui précède, il convient de répondre à la question posée que les articles 2, paragraphe 1, et 6, paragraphe 1, de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens que des sommes versées à titre d'arrhes dans le cadre de contrats portant sur des prestations de service hôtelier assujetties à la TVA, doivent être regardées, lorsque le client fait usage de la faculté de dédit qui lui est ouverte et que ces sommes sont conservées par l'exploitant d'un établissement hôtelier, comme des indemnités forfaitaires de résiliation versées en réparation du préjudice subi à la suite de la défaillance du client, sans lien direct avec un quelconque service rendu à titre onéreux et, en tant que telles, non soumises à cette taxe.

Sur les dépens

37 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit:

Les articles 2, paragraphe 1, et 6, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doivent être interprétés en ce sens que des sommes versées à titre d'arrhes, dans le cadre de contrats portant sur des prestations de service hôtelier assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, doivent être regardées, lorsque le client fait usage de la faculté de dédit qui lui est ouverte et que ces sommes sont conservées par l'exploitant d'un établissement hôtelier, comme des indemnités forfaitaires de résiliation versées en réparation du préjudice subi à la suite de la défaillance du client, sans lien direct avec un quelconque service rendu à titre onéreux et, en tant que telles, non soumises à cette taxe.

Signatures

* Langue de procédure: le français.