

Affaire C-270/09

MacDonald Resorts Ltd

contre

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(demande de décision préjudicielle, introduite par la Court of Session (Scotland))

«TVA — Sixième directive 77/388/CEE — Exonérations — Article 13, B, sous b) — Location de biens immeubles — Vente de droits contractuels convertibles en droit d'utilisation momentanée de logements de vacances»

Sommaire de l'arrêt

1. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Opérations imposables — Prestations de services à titre onéreux — Exigibilité de la taxe*

(Directive du Conseil 77/388, art. 2, point 1, 9, § 2, a), et 10, § 2, al. 1)

2. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Exonérations prévues par la sixième directive — Exonération de la location de biens immeubles*

(Directive du Conseil 77/388, art. 13, B, b))

1. Les prestations de services effectuées par un opérateur dans le cadre d'un programme d'options, au nombre desquelles figure la prestation caractéristique consistant à conférer des droits contractuels, dénommés «droits à des points», permettant au cocontractant de recevoir des points pouvant être convertis tous les ans en un droit d'occuper momentanément un logement dans les complexes touristiques du prestataire de services ou d'obtenir un hébergement dans un hôtel ou d'autres services qui ne sont pas précisés dans les documents contractuels, doivent être qualifiées au moment où le client participant à un tel système convertit les droits qu'il a initialement acquis en un service proposé par cet opérateur. Lorsque ces droits sont convertis en un hébergement dans un hôtel ou en un droit d'utilisation momentanée d'une résidence, ces prestations sont des prestations de services se rattachant à un bien immeuble au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, qui sont exécutées à l'endroit où est situé cet hôtel ou cette résidence.

En effet, dans un tel système où, formellement, il n'y a pas d'échange de droits d'utilisation à temps partagé, l'acquisition de «droits à des points» dans le cadre du programme d'options est effectuée avec l'intention d'utiliser ces droits pour les convertir en services proposés dans le cadre dudit programme. La véritable prestation en vue de laquelle des «droits à des points» sont acquis est donc le service consistant à mettre à la disposition des participants à ce programme les différentes contreparties possibles qui peuvent être obtenues grâce aux points résultant de ces droits, le service n'étant pas complètement fourni avant que ces points soient convertis. Il s'ensuit que, dans les cas où le service consiste en un hébergement dans un hôtel ou un droit d'utilisation

momentanée d'une résidence, c'est au moment de la conversion des points en services concrets que s'établit un lien entre le service fourni et la contrepartie payée par le client, constituée de points résultant de droits préalablement acquis.

En outre, dès lors que, d'une part, au moment de l'acquisition de «droits à des points», le client n'est pas en mesure de connaître précisément les résidences ou autres services disponibles au cours d'une année donnée ni la valeur en points d'un séjour dans ces résidences ou de ces services et que, d'autre part, c'est le prestataire de services qui établit le classement en points des résidences et des services disponibles, de sorte que le choix du client est d'emblée limité aux résidences ou aux services qui lui sont accessibles eu égard au nombre de points dont il dispose, les éléments essentiels à l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée ne sont pas établis au moment de l'acquisition initiale de droits tels que les «droits à des points». Le véritable service n'étant obtenu que lorsque le client convertit les points résultant des «droits à des points» qu'il a préalablement acquis, le fait générateur de la taxe n'intervient et la taxe ne devient exigible qu'à ce moment-là, conformément à l'article 10, paragraphe 2, premier alinéa, de la sixième directive.

Il s'ensuit que, dans un tel système, c'est seulement quand le client convertit les points résultant des droits préalablement acquis en l'utilisation momentanée d'une résidence, en un hébergement dans un hôtel ou en un autre service qu'il est possible de déterminer le régime de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à l'opération selon le type de service fourni. Partant, le lieu de la prestation est notamment l'endroit où sont situés la résidence ou l'hôtel dans lesquels le client obtient le droit de séjourner après conversion de ces points.

(cf. points 17, 23, 27-30, 32-33, 42, 53, disp. 1)

2. Dans un système tel qu'un programme d'options, dont la prestation caractéristique consiste à conférer des droits contractuels, dénommés «droits à des points», permettant au cocontractant de recevoir des points pouvant être convertis tous les ans en un droit d'occuper momentanément un logement dans les complexes touristiques du prestataire de services ou d'obtenir un hébergement dans un hôtel ou d'autres services qui ne sont pas précisés dans les documents contractuels, lorsque le client convertit les droits qu'il a initialement acquis en un droit d'utilisation momentanée d'une résidence, la prestation de services concernée constitue une location de bien immeuble au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires. Toutefois, cette disposition n'empêche pas les États membres d'exclure cette prestation de l'exonération.

En effet, le droit d'utilisation momentanée d'une résidence obtenu en échange des droits initialement acquis remplit les conditions d'une location dès lors que, une fois qu'il a converti ses points en un tel droit, le client dispose de la prérogative d'occuper un immeuble comme s'il en était propriétaire et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'une telle prérogative pour un période spécifique, et que, partant, ledit droit d'utilisation présente des caractéristiques correspondant à la notion de «location», au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive. S'agissant de l'exclusion énoncée au point 1 de cette disposition, qui concerne, outre l'hébergement dans le secteur hôtelier, les opérations d'hébergement dans le cadre d'autres secteurs ayant une fonction similaire, l'expression «secteurs ayant une fonction similaire» doit être interprétée largement, étant donné qu'elle a pour objet de garantir que les opérations d'hébergement temporaire analogues aux prestations fournies dans le secteur hôtelier, qui sont en concurrence potentielle avec ces dernières, soient imposées. Pour définir les opérations d'hébergement qui doivent être taxées par dérogation à l'exonération de l'affermage et de la location de biens immeubles, conformément à l'article 13, B, sous b), point 1, de la sixième directive, les États membres jouissent d'une marge d'appréciation. Il appartient à ceux-ci, en conséquence, lors de la transposition de cette disposition, d'introduire des critères leur paraissant appropriés pour établir la distinction entre les

opérations taxables et celles qui ne le sont pas, soit l'affermage et la location de biens immeubles. Par conséquent, l'article 13, B, sous b), de la sixième directive n'empêche pas un État membre de soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée la cession à titre onéreux de droits d'utilisation momentanée de résidences détenus par des tiers.

(cf. points 47, 49-52, 54, disp. 2)

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

16 décembre 2010 (*)

«TVA – Sixième directive 77/388/CEE ? Exonérations ? Article 13, B, sous b) ? Location de biens immeubles – Vente de droits contractuels convertibles en droit d'utilisation momentanée de logements de vacances»

Dans l'affaire C-270/09,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par la Court of Session (Scotland) (Royaume-Uni), par décision du 10 juillet 2009, parvenue à la Cour le 14 juillet 2009, dans la procédure

MacDonald Resorts Ltd

contre

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

LA COUR (première chambre),

composée de M. A. Tizzano, président de chambre, MM. J.-J. Kasel, A. Borg Barthet (rapporteur), M. Ilešić et Mme M. Berger, juges,

avocat général: Mme V. Trstenjak,

greffier: Mme L. Hewlett, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 10 juin 2010,

considérant les observations présentées:

- pour MacDonald Resorts Ltd, par M. C. Tyre, QC, et M. D. Small, advocate,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. S. Hathaway et Mme F. Penlington, en qualité d'agents, assistés de M. P. Mantle, barrister,
- pour le gouvernement grec, par M. G. Kanellopoulos, Mmes S. Trekli, M. Tassopoulou et M. S. Spyropoulos, en qualité d'agents,

- pour le gouvernement portugais, par M. L. Inez Fernandes, en qualité d'agent,
 - pour la Commission européenne, par Mme M. Afonso et M. R. Lyal, en qualité d'agents,
- ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 7 septembre 2010,
- rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 2, 9, 10 et 13, B, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 2001/115/CE du Conseil, du 20 décembre 2001 (JO 2002, L 15, p. 24, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant MacDonald Resorts Ltd (ci-après «MRL») aux Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (autorités fiscales du Royaume-Uni) quant au régime applicable, en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), à certaines prestations de services fournies par MRL.

Le cadre juridique

3 L'article 9 de la sixième directive dispose:

«1. Le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle.

2. Toutefois:

a) le lieu des prestations de services se rattachant à un bien immeuble, y compris les prestations d'agents immobiliers et d'experts, ainsi que les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers comme, par exemple, les prestations fournies par les architectes et les bureaux de surveillance, est l'endroit où le bien est situé;

[...]»

4 L'article 10, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive énonce:

«1. Sont considérés comme:

a) fait générateur de la taxe: le fait par lequel sont réalisées les conditions légales, nécessaires pour l'exigibilité de la taxe;

b) exigibilité de la taxe: le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté.

2. Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée. Les livraisons de biens, autres que celles visées à l'article 5 paragraphe 4 sous b), et les prestations de services qui donnent lieu à des décomptes

ou des paiements successifs sont considérées comme effectuées au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou paiements se rapportent. Les États membres ont la faculté de prévoir que, dans certains cas, les livraisons de biens et les prestations de services qui ont lieu de manière continue sur une certaine période sont considérées comme effectuées au moins à l'expiration d'un délai d'un an.

Toutefois, en cas de versements d'acomptes avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée, la taxe devient exigible au moment de l'encaissement à concurrence du montant encaissé.

Par dérogation aux dispositions ci-dessus, les États membres ont la faculté de prévoir que la taxe devient exigible pour certaines opérations ou certaines catégories d'assujettis:

- soit au plus tard lors de la délivrance de la facture,
- soit au plus tard lors de l'encaissement du prix,
- soit, en cas de non-délivrance ou de délivrance tardive de la facture, dans un délai déterminé à compter de la date du fait générateur.»

5 Aux termes de l'article 13, B, de la sixième directive:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

[...]

b) l'affermage et la location de biens immeubles, à l'exception:

1. des opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des États membres qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, y compris les locations de camps de vacances ou de terrains aménagés pour camper;
2. des locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules;
3. des locations d'outillages et de machines fixés à demeure;
4. des locations de coffres-forts.

Les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires [du] champ d'application de cette exonération.

[...]»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

L'activité de MRL

6 MRL est une société dont le siège est situé au Royaume-Uni. Elle est inscrite au registre de la TVA dans cet État membre ainsi qu'au registre de l'IVA, l'équivalent espagnol de la TVA.

7 L'activité de MRL, qui est exercée au Royaume-Uni et en Espagne, consiste dans la commercialisation de droits d'utilisation à temps partagé («timesharing») de logements situés dans des complexes de résidences touristiques sis dans ces deux États membres (ci-après les «droits

d'utilisation à temps partagé»). Elle utilise les mêmes documents contractuels au Royaume-Uni et en Espagne.

8 Depuis le 3 octobre 2003, MRL commercialise un nouveau produit consistant dans un programme d'«options» dénommé «Options by Macdonald Hotels and Resorts» (options de Macdonald Hotels and Resorts, ci-après le «programme d'options»). La création de ce programme visait à assurer une meilleure exploitation du stock de droits d'utilisation à temps partagé invendus et à offrir aux clients de MRL une plus grande flexibilité quant aux modalités d'hébergement dans les résidences de celle-ci, en particulier en ce qui concerne le choix de la résidence et de la période d'occupation.

9 Afin de mettre en œuvre le programme d'options, MRL a créé un club, également dénommé «Options by Macdonald Hotels and Resorts» (ci-après le «Club»). Il s'agit d'un organisme sans but lucratif dépourvu de personnalité juridique et régi par des statuts écrits (ci-après les «statuts»). Aux termes de ceux-ci, le but principal du Club est de «garantir aux membres le droit de réserver des logements de vacances et d'autres avantages accessoires pour des périodes spécifiques chaque année pendant la durée de 30 ans prévue ci-après au titre du [programme d'options] tel que défini par les présents statuts».

10 Il résulte de la décision de renvoi que les caractéristiques principales desdits statuts et des contrats qui s'y rapportent peuvent être décrites comme suit:

- le Club a été créé pour une période de 30 ans, courant du 3 octobre 2003 au 2 octobre 2033;
- MRL est le membre fondateur et dispose du pouvoir et de la responsabilité de mener les activités et les affaires du Club, de gérer le programme d'options ainsi que de prendre toutes les mesures jugées nécessaires à cette fin;
- en tant que membre fondateur, MRL a nommé un trustee à qui elle a transféré ses droits et titres sur tous les droits d'utilisation à temps partagé relatifs à son parc de logements soumis à un système d'utilisation à temps partagé. Les statuts ont institué MRL titulaire des «droits à des points» se rapportant à ces logements. Ces droits peuvent être cédés par MRL aux membres ordinaires;
- les clients de MRL qui demandent à adhérer au programme d'options et qui remplissent les conditions d'adhésion deviennent des membres ordinaires du Club. Ils acquièrent des «droits à des points» soit dans le cadre d'une cession opérée par MRL, soit en déposant auprès du trustee des droits d'utilisation à temps partagé portant sur des semaines fixes;
- MRL attribue une valeur à toutes les semaines d'utilisation disponibles pour les membres. Cette valeur s'exprime en un certain nombre de points déterminé en fonction de la situation, du niveau et du type de logement ainsi que de la période de l'année concernés. Les membres reçoivent tous les ans un certain nombre de points en fonction de leurs droits à de tels points. Ils peuvent, durant l'année en question, convertir ces points en un droit d'occuper un logement déterminé pour une période donnée, selon le choix qu'ils peuvent opérer dans la limite de leurs points et des semaines d'utilisation disponibles. L'expression «droits à des points» désigne donc le droit des membres de recevoir chaque année un certain nombre de points afin d'être en mesure d'exercer leur droit d'occuper un logement durant l'année en question;
- l'acquisition de la qualité de membre du programme d'options ne donne pas lieu au paiement de frais d'adhésion, mais en demandant à y adhérer, un nouveau membre ordinaire est tenu d'acquérir des «droits à des points» selon deux méthodes possibles. Soit il acquiert de tels

droits auprès de MRL, actuellement au prix de 2,50 GBP par unité, sous réserve de réductions promotionnelles. Une telle acquisition intervient dans le cadre d'un «contrat de vente de points» conclu entre le nouveau membre et MRL. Soit il reçoit des «droits à des points» en contrepartie du dépôt auprès du trustee de droits d'utilisation à temps partagé précédemment acquis auprès de MRL et du paiement de «frais pour l'obtention de privilèges»;

– cette seconde méthode peut être mise en œuvre de deux manières différentes. D'une part, la personne déjà titulaire de droits d'utilisation à temps partagé acquis auprès de MRL peut faire inclure la résidence sur laquelle porte ces droits dans le programme d'options en concluant avec MRL un «contrat d'obtention de privilèges» et acquérir ainsi les «droits à des points» correspondant auxdits droits d'utilisation. D'autre part, une personne qui ne possède pas de droits d'utilisation à temps partagé peut conclure avec MRL un «contrat de revente et d'obtention de privilèges», par lequel il acquiert de tels droits et les apporte simultanément dans le programme d'options. Les membres qui ont conclu l'un ou l'autre de ces contrats sont dénommés «membres privilégiés». Un tel membre conserve le droit, qu'il peut exercer dans les deux premiers mois de chaque année, de jouir des droits d'utilisation à temps partagé qu'il a apportés dans le programme d'options durant l'année concernée. Dans le cas contraire, il reçoit un nombre de points pouvant être utilisés pour d'autres logements d'une valeur équivalente inscrits dans le programme d'options. Dans la mesure où le membre privilégié a déposé ses droits d'utilisation à temps partagé auprès du trustee, ceux-ci sont mis à la disposition des autres membres qui peuvent convertir leurs points afin d'occuper le logement concerné durant les semaines auxquelles correspondent ces droits d'utilisation;

– les membres ordinaires s'engagent à payer les frais annuels de gestion en fonction des «droits à des points» dont ils disposent ainsi que les frais de dossier liés à la réservation d'un logement lorsque leurs points sont convertis. Le paiement est fait à MRL en Écosse;

– les membres ordinaires peuvent acquérir des «droits à des points» supplémentaires auprès de MRL à tout moment;

– MRL peut permettre aux membres d'échanger leurs points contre un hébergement dans des hôtels exploités par elle ou contre d'autres services. Ainsi, MRL a offert aux membres la faculté de demander, jusqu'à dix mois à l'avance, d'échanger leurs points contre un hébergement pour des périodes de trois, de quatre ou de sept nuits dans un hôtel parmi plus de 70, sous réserve de disponibilité. Le nombre de points nécessaires pour une telle réservation varie en fonction de la classification spécifique des hôtels concernés. Une fois la réservation confirmée, MRL s'engage envers l'hôtel à couvrir les frais d'hébergement;

– les membres peuvent conserver les points non utilisés au cours d'une année pour les utiliser l'année suivante. L'ensemble des points auxquels ils ont droit peut être conservé si la demande est introduite au plus tard neuf mois avant la fin de l'année en cours, et jusqu'à 50 % de ces points si la demande est faite entre neuf et trois mois avant la fin de l'année en cours;

– en sens inverse, jusqu'à trois mois avant la fin d'une année, les membres peuvent emprunter des points à valoir sur ceux qui leurs seront dus pour l'année suivante de manière à pouvoir opérer une réservation qui nécessite un nombre de points dépassant ceux qu'ils possèdent pour l'année en cours, moyennant le paiement des frais de gestion estimés pour l'année suivante au moment où ils effectuent cette réservation;

– MRL peut faire en sorte que les membres du Club aient accès à un programme externe (c'est-à-dire géré par un tiers) d'échange de droits d'utilisation à temps partagé. Ainsi, MRL a établi des liens avec un programme dénommé «Interval International», de telle sorte que, en adhérant au programme d'options, les membres deviennent, sans frais supplémentaires, membres

pour deux ans dudit programme Interval International. Par la suite, les membres peuvent continuer à être affiliés à ce dernier programme par contrat séparé et à leurs frais. Cette affiliation complémentaire confère aux membres du programme d'options le droit d'échanger des semaines d'utilisation incluses dans celui-ci, pour lesquelles ils ont converti leurs points au cours d'une année donnée, contre un logement mis à disposition par d'autres membres du programme Interval International. MRL a le droit de mettre fin ou de modifier toute affiliation à un programme externe d'échange de droits d'utilisation à temps partagé dont il a assuré l'organisation;

– MRL est habilitée à exclure à tout moment du programme d'options toute semaine d'utilisation correspondant à des droits d'utilisation à temps partagé déposés auprès du trustee. Elle est toutefois tenue de garantir qu'un nombre suffisant de logements soit toujours disponible afin de satisfaire à l'ensemble des «droits à des points» détenus par elle-même et les membres ordinaires. MRL a également le droit de déterminer et de modifier le classement des résidences en termes de points et de libeller à nouveau les points et les «droits à des points» en augmentant ou en réduisant leur nombre de façon concordante, tout en maintenant leur valeur.

La procédure devant les autorités nationales

11 Le litige au principal porte sur la qualification adéquate, aux fins de la TVA, de certains services fournis par MRL dans le cadre de ses activités de cession de droits d'utilisation à temps partagé. Le lieu de prestation de ces services est également en cause.

12 Ce litige trouve son origine dans une décision des Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, intervenue dans le courant du mois de mars 2004, selon laquelle, d'une part, la cession par MRL de «droits à des points» constitue la fourniture, imposable, d'avantages découlant de l'adhésion à un club et, d'autre part, le lieu de cette fourniture est le Royaume-Uni.

13 MRL a introduit un recours contre cette décision devant le VAT and Duties Tribunal, Edinburgh, que celui-ci a rejeté par une décision du 16 juin 2006.

14 Saisie d'un appel contre cette dernière décision, la Court of Session (Scotland) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Lorsque, conformément aux dispositions des statuts du [Club] et des contrats qui s'y rapportent, la partie requérante effectue une prestation de services consistant à conférer des droits contractuels ('droits à des points') permettant à l'acheteur d'acquérir des points pouvant être convertis tous les ans en un droit d'occuper et d'utiliser un logement à temps partagé dans les complexes de résidences de la partie requérante, cette prestation doit-elle être considérée comme un affermage ou une location de biens immeubles au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive [...] [ou comme] l'octroi de la qualité de membre d'un club, ou [doit-elle être considérée] d'une autre manière [encore]?

2) Les éléments suivants peuvent-ils avoir une incidence sur la réponse à la première question:

[?] dans certains cas, les droits contractuels sont acquis en contrepartie du dépôt, par le client, auprès de MRL, de droits d'occupation [à temps partagé] préexistants [...], se rapportant à des logements [...] situés dans un endroit donné, pour une ou plusieurs semaines fixes;

[?] le client peut décider, au cours d'une année donnée, de ne pas convertir en droits d'occupation tout ou partie des points auxquels il a droit pour l'année en question et choisir d'accroître le nombre de points auxquels il peut prétendre l'année suivante, ou, sous réserve des conditions contractuelles applicables dans le [cadre du] programme [d'options] au cours d'une année donnée, d'augmenter le nombre de points dont il peut bénéficier au cours de cette année-là

en 'empruntant' des points [...] qui lui seront dus l'année suivante;

[?] les résidences concernées par la conversion en droit d'occupation sont susceptibles de changer entre le moment où les 'droits à des points' sont acquis et le moment de la conversion des points;

[?] le nombre de points auxquels les clients peuvent prétendre chaque année peut être modifié par le prestataire de services conformément aux conditions contractuelles du programme [d'options];

[?] la partie requérante peut parfois faire en sorte que les titulaires de 'droits à des points' puissent avoir accès à un [autre] programme d'échange de droits d'utilisation à temps partagé;

[?] la partie requérante peut parfois faire en sorte que les titulaires de 'droits à des points' puissent échanger leurs points contre un logement dans des hôtels exploités par elle ou contre d'autres avantages fournis par elle?

3) a) Les services décrits dans les deux premières questions, fournis par un assujetti, [...] sont-ils des 'services se rattachant à un bien immobilier' au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive [...] [?]

b) [Dans l'affirmative], comment convient-il de déterminer le lieu de la prestation dans les cas où les membres [dudit club] peuvent exercer leurs droits contractuels en occupant un logement à temps partagé dans plusieurs États membres et où l'on ne sait pas, au moment où les services sont fournis, quel logement sera ainsi occupé?»

Sur les questions préjudicielles

15 Par ses questions, qu'il y a lieu d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi cherche en substance, d'une part, à voir préciser la qualification de prestations de services telles que celles en cause au principal ainsi que le lieu où de telles prestations sont effectuées et, d'autre part, à savoir si le régime dérogatoire prévu à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive trouve à s'appliquer à ces prestations.

Sur la qualification et le lieu de la prestation

16 Il y a lieu de rappeler que, aux termes de l'article 2, point 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». À cet égard, la Cour a déjà jugé qu'une prestation de services n'est effectuée «à titre onéreux», au sens de cette disposition, et n'est dès lors taxable, que s'il existe entre l'auteur de cette prestation et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par l'auteur de ladite prestation constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire (voir arrêts du 3 mars 1994, Tolsma, C-16/93, Rec. p. I-743, point 14; du 14 juillet 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, Rec. p. I-4387, point 26, et du 21 mars 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Rec. p. I-3293, point 39).

17 La prestation caractéristique du type de service qui fait l'objet de la convention en cause au principal consiste à conférer des droits contractuels, dénommés «droits à des points», permettant au cocontractant de recevoir des points pouvant être convertis tous les ans en un droit d'occuper momentanément un logement dans les complexes touristiques du prestataire de services ou d'obtenir un hébergement dans un hôtel ou d'autres services qui ne sont pas précisés dans les documents contractuels.

18 Dans ces conditions, il convient d'examiner les éléments de ladite convention de manière à déterminer quels sont les services fournis en contrepartie de la rémunération que perçoit le prestataire. Il y a lieu, à cet égard, de suivre la méthode utilisée par Mme l'avocat général au point 52 de ses conclusions, et ainsi d'identifier tout d'abord les différentes formes de rémunération prévues par cette convention.

19 Il ressort de la décision de renvoi que, dans le cadre du programme d'options, le client peut devenir titulaire de «droits à des points» soit en les acquérant auprès de MRL moyennant le paiement d'un prix d'acquisition, soit en déposant des droits d'utilisation à temps partagé portant sur des semaines fixes auprès du trustee et en acquittant des «frais pour l'obtention de privilèges».

20 Dans la seconde hypothèse, les «droits à des points» peuvent être acquis par une personne déjà titulaire de droits d'utilisation à temps partagé qui transfère ces droits dans le programme d'options dans le cadre d'un «contrat d'obtention de privilèges» conclu avec MRL. À partir du moment où elle acquiert des droits dans le programme d'options, cette personne perd en principe le lien avec les droits d'utilisation à temps partagé spécifiques qui ont permis cette acquisition.

21 Certes, cette dernière caractéristique distingue le programme d'options du système en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 3 septembre 2009, RCI Europe (C-37/08, Rec. p. I-7533), auquel MRL se réfère. En effet, l'accès au programme d'options de MRL intervient par l'acquisition pure et simple de points et ce sont ces points qui peuvent être convertis ultérieurement en services fournis par MRL dans le cadre du même programme. Ainsi, les points, auxquels tout titulaire de «droits à des points» peut prétendre, reflètent la valeur d'un séjour dans une résidence donnée ou d'autres services fournis par MRL tout en constituant en quelque sorte le moyen de paiement que les clients utilisent notamment pour payer l'acquisition d'un droit d'utilisation momentanée d'une résidence. En revanche, le système en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt RCI Europe, précité, constituait un simple système d'échange de droits d'utilisation à temps partagé.

22 Toutefois, cette distinction n'exclut pas que le même critère d'appréciation soit utilisé, à savoir celui tenant à l'intention finale dans laquelle les membres ont effectué le paiement des services reçus (arrêt RCI Europe, précité, point 29).

23 Or, en utilisant ce critère dans un système où, formellement, il n'y a pas d'échange de droits d'utilisation à temps partagé, tel celui en cause au principal, il apparaît que l'acquisition de «droits à des points» dans le cadre du programme d'options est effectuée avec l'intention d'utiliser ces droits pour les convertir en services proposés dans le cadre dudit programme.

24 En effet, ainsi que Mme l'avocat général l'a relevé au point 74 de ses conclusions, le client conclut le contrat initial non pas dans l'intention de collectionner des points, mais en vue d'utiliser momentanément une résidence ou d'obtenir d'autres services qui seront sélectionnés ultérieurement. L'achat de «droits à des points» n'est donc pas une finalité en soi pour le client. L'acquisition de tels droits ainsi que la conversion des points doivent être considérés comme des opérations préalables réalisées en vue de pouvoir prétendre à un droit d'utilisation momentanée d'une résidence, à un hébergement dans un hôtel ou à un autre service.

25 C'est dès lors au moment final de cette conversion que l'acheteur des «droits à des points» reçoit la contrepartie prévue de son paiement initial.

26 Or, il résulte de la jurisprudence de la Cour que la base d'imposition d'une prestation de services est constituée par tout ce qui est reçu en contrepartie du service fourni et qu'une prestation de services n'est taxable que s'il existe un lien direct entre le service fourni par le prestataire et la contrepartie reçue par celui-ci (voir, en ce sens, arrêts du 8 mars 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rec. p. 1443, points 11 et 12, ainsi que *Tolsma*, précité, point 14).

27 Il apparaît donc que, dans un système tel que le programme d'options, la véritable prestation en vue de laquelle des «droits à des points» sont acquis est le service consistant à mettre à la disposition des participants à ce programme les différentes contreparties possibles qui peuvent être obtenues grâce aux points résultant de ces droits. En effet, le service n'est pas complètement fourni avant que ces points soient convertis.

28 Il s'ensuit que, dans les cas où le service consiste en un hébergement dans un hôtel ou un droit d'utilisation momentanée d'une résidence, c'est au moment de la conversion des points en services concrets que s'établit un lien entre le service fourni et la contrepartie payée par le client, constituée de points résultant de droits préalablement acquis.

29 En outre, en ce qui concerne un système tel que celui en cause au principal, il y a lieu de constater, d'une part, que, au moment de l'acquisition de «droits à des points», le client n'est pas en mesure de connaître précisément les résidences ou autres services disponibles au cours d'une année donnée ni la valeur en points d'un séjour dans ces résidences ou de ces services. D'autre part, c'est MRL qui établit le classement en points des résidences et des services disponibles, de sorte que le choix du client est d'emblée limité aux résidences ou aux services qui lui sont accessibles eu égard au nombre de points dont il dispose.

30 Dans ces conditions, les éléments essentiels à l'exigibilité de la TVA ne sont pas établis au moment de l'acquisition initiale de droits tels que les «droits à des points», ce qui exclut l'application de l'article 10, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la sixième directive.

31 Or, ainsi qu'il ressort de l'arrêt du 21 février 2006, *BUPA Hospitals et Goldsborough Developments* (C-419/02, Rec. p. I-1685), pour que la TVA soit exigible, il faut que tous les éléments pertinents du fait générateur, c'est-à-dire de la livraison de biens ou de la prestation de services à venir, soient connus, et donc, en particulier, que les biens ou les services soient désignés avec précision. Ainsi, ne sauraient être soumis à la TVA les acomptes versés pour des livraisons de biens ou des prestations de services non encore clairement identifiées (arrêt *BUPA Hospitals et Goldsborough Developments*, précité, point 50).

32 Le véritable service n'étant ainsi obtenu que lorsque le client convertit les points résultant des «droits à des points» qu'il a préalablement acquis, le fait générateur de la taxe n'intervient et la taxe ne devient exigible qu'à ce moment-là, conformément à l'article 10, paragraphe 2, premier

alinéa, de la sixième directive.

33 Il s'ensuit que, dans un tel système, c'est seulement quand le client convertit les points résultant des droits préalablement acquis en l'utilisation momentanée d'une résidence, en un hébergement dans un hôtel ou en un autre service qu'il est possible de déterminer le régime de TVA applicable à l'opération selon le type de service fourni. Partant, le lieu de la prestation est notamment l'endroit où sont situés la résidence ou l'hôtel dans lesquels le client obtient le droit de séjourner après conversion de ces points.

34 Certes, ainsi que Mme l'avocat général l'a fait observer aux points 79 à 86 de ses conclusions, des difficultés pourraient résulter de l'application de ce principe, telles que la nécessité de transformer, pour chaque conversion de points, les points convertis par le client en une valeur pécuniaire correspondant à celle des «droits à des points», les problèmes liés à l'opacité du taux de conversion des «droits à des points» en points, l'absence de taxation de recettes pendant une période potentiellement longue, les problèmes liés à la variabilité des taux de TVA entre l'acquisition de «droits à des points» et la conversion des points correspondants, et à la possibilité que le client ne convertisse pas ses points.

35 Cependant, de telles difficultés ne sauraient justifier que soit retenue une solution, telle que celle suggérée par MRL, selon laquelle le lieu de prestation serait déterminé par application d'une méthode de répartition forfaitaire, basée sur le parc de logements disponibles au moment de l'acquisition des «droits à des points».

36 L'application d'une telle méthode susciterait, elle aussi, des difficultés de plusieurs ordres et comporterait au surplus des risques d'abus, en ce qu'il serait possible à un assujetti d'inclure dans ledit parc des logements prétendument disponibles mais non utilisés situés dans des États non soumis au contrôle fiscal de l'Union européenne.

37 En outre, une telle méthode de répartition ne trouverait aucune base légale expresse dans la sixième directive. Sa seule justification serait en fait la simplification du travail administratif requis de MRL en vue de remplir ses obligations envers les autorités fiscales.

38 Dans ce contexte, il convient de rappeler qu'une entreprise telle que MRL, en tant qu'assujettie à la TVA, est tenue, conformément au chapitre XIII de la sixième directive, à un certain nombre d'obligations, dont celle, prévue à l'article 22, paragraphe 2, de celle-ci, de «tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale».

39 Afin de satisfaire à cette obligation, il incombe donc à une telle entreprise de présenter une comptabilité permettant d'identifier de manière suffisamment transparente la base d'imposition, ce qui est indispensable au fonctionnement du régime commun de la TVA.

40 Il convient d'ajouter que les États membres ne sont pas démunis face à d'éventuels comportements non coopératifs de la part des assujettis. En effet, le principe d'un système commun de TVA ne s'oppose pas à l'introduction ? de mesures sanctionnant les irrégularités commises lors de la déclaration du montant de la TVA due. Bien au contraire, l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive énonce que les États membres ont la faculté de prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe (arrêt du 15 janvier 2009, K-1, C-502/07, Rec. p. I-161, point 20).

41 Enfin, il y a lieu d'indiquer que, aux termes de l'article 80, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1), afin de prévenir la fraude ou l'évasion fiscales, les États membres

peuvent prendre des mesures pour que, pour les prestations de services à des bénéficiaires avec lesquels il existe des liens organisationnels, de propriété, d'affiliation, financiers ou juridiques tels que définis par l'État membre, la base d'imposition soit, dans certains cas, définie par la valeur normale de l'opération.

42 Au vu de l'ensemble de ces éléments, il convient de considérer que les prestations de services effectuées par un opérateur tel que MRL dans le cadre d'un système tel que le programme d'options doivent être qualifiées au moment où un client participant à un tel système convertit les droits qu'il a initialement acquis en un service proposé par cet opérateur. Lorsque ces droits sont convertis en un hébergement dans un hôtel ou en un droit d'utilisation momentanée d'une résidence, ces prestations sont des prestations de services se rattachant à un bien immeuble au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive qui sont exécutées à l'endroit où est situé cet hôtel ou cette résidence.

Sur la possibilité d'exonération en vertu de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive

43 S'agissant de la cession de droits tels que les «droits à des points» en cause au principal en tant qu'ils peuvent être utilisés pour obtenir un hébergement dans des hôtels, il s'impose de relever que l'exonération prévue à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive est expressément exclue par le point 1 de cette disposition en ce qui concerne les opérations d'hébergement effectuées dans le cadre du secteur hôtelier.

44 En revanche, lorsque de tels droits servent à obtenir l'utilisation momentanée d'une résidence, il y a lieu de déterminer si la cession de ces droits doit être qualifiée de «location de biens immeubles», au sens dudit article 13, B, sous b), et si des exclusions au régime dérogatoire prévu par cette disposition sont applicables.

45 À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que les termes employés pour désigner les exonérations visées à l'article 13 de la sixième directive sont d'interprétation stricte, étant donné que ces exonérations constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti (voir, notamment, arrêts du 3 mars 2005, *Arthur Andersen*, C-472/03, Rec. p. I-1719, point 24; du 9 février 2006, *Stichting Kinderopvang Enschede*, C-415/04, Rec. p. I-1385, point 13, et du 13 juillet 2006, *United Utilities*, C-89/05, Rec. p. I-6813, point 21).

46 Selon une jurisprudence constante, la caractéristique fondamentale de la notion de «location de biens immeubles», au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, est de conférer au cocontractant, pour une durée convenue et contre rémunération, le droit d'occuper un immeuble comme s'il en était propriétaire et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit (voir en ce sens, notamment, arrêts du 4 octobre 2001, «*Goed Wonen*», C-326/99, Rec. p. I-6831, point 55; du 9 octobre 2001, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Rec. p. I-7257, point 21, et du 12 juin 2003, *Sinclair Collis*, C-275/01, Rec. p. I-5965, point 25). Pour apprécier si une convention donnée répond à cette définition, il y a lieu de prendre en considération toutes les caractéristiques de l'opération ainsi que les circonstances dans lesquelles elle se déroule. À cet égard, l'élément décisif est la nature objective de l'opération en cause, indépendamment de la qualification que les parties ont donnée à celle-ci (voir, en ce sens, arrêt *Cantor Fitzgerald International*, précité, point 33).

47 Dans un contexte tel que celui de l'affaire au principal, le droit d'utilisation momentanée d'une résidence obtenu en échange des droits initialement acquis remplit les conditions d'une location, dès lors qu'il présente des caractéristiques correspondant à la notion de «location», au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive. Il ressort en effet des éléments fournis par la juridiction de renvoi que, une fois qu'un membre a converti ses points en un tel droit, il dispose

de la prérogative d'occuper un immeuble comme s'il en était propriétaire et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'une telle prérogative pour une période spécifique.

48 Par ailleurs, ainsi que Mme l'avocat général l'a relevé au point 106 de ses conclusions, dans le cadre d'un système tel que celui en cause au principal, un client acquiert des «droits à des points» en vue d'obtenir en définitive le droit d'utiliser momentanément une résidence de vacances. Dès lors, pour qualifier de «location» la cession d'un tel droit d'utilisation, il est indifférent que les caractéristiques particulières du bien immobilier concerné ne soient, le cas échéant, pas suffisamment connues, car, en tout état de cause, les conditions de l'utilisation sont connues des parties au contrat.

49 S'agissant de l'exclusion énoncée au point 1 de cette disposition, elle concerne, outre l'hébergement dans le secteur hôtelier, les opérations d'hébergement dans le cadre d'autres secteurs ayant une fonction similaire, étant entendu que, aux termes du second alinéa dudit article 13, B, sous b), les États membres peuvent prévoir des exclusions supplémentaires du champ d'application de l'exonération inscrite audit point b).

50 Ainsi que la Cour l'a énoncé dans l'arrêt du 12 février 1998, Blasi (C-346/95, Rec. p. I-481, points 20 à 22), l'expression «secteurs ayant une fonction similaire» doit être interprétée largement, étant donné qu'elle a pour objet de garantir que les opérations d'hébergement temporaire analogues aux prestations fournies dans le secteur hôtelier, qui sont en concurrence potentielle avec ces dernières, soient imposées. Pour définir les opérations d'hébergement qui doivent être taxées par dérogation à l'exonération de l'affermage et de la location de biens immeubles, conformément à l'article 13, B, sous b), point 1, de la sixième directive, les États membres jouissent d'une marge d'appréciation. Il appartient à ceux-ci, en conséquence, lors de la transposition de cette disposition, d'introduire des critères leur paraissant appropriés pour établir la distinction entre les opérations taxables et celles qui ne le sont pas, soit l'affermage et la location de biens immeubles.

51 Il découle des considérations qui précèdent que l'article 13, B, sous b), de la sixième directive n'empêche pas un État membre de soumettre à la TVA la cession à titre onéreux de droits d'utilisation momentanée de résidences détenus par des tiers.

52 Au vu de l'ensemble de ces éléments, il convient de considérer que, dans un système tel que le programme d'options, lorsque le client convertit les droits qu'il a initialement acquis en un droit d'utilisation momentanée d'une résidence, la prestation de services concernée constitue une location de bien immeuble au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive [auquel correspond actuellement l'article 135, paragraphe 1, sous l), de la directive 2006/112]. Toutefois, cette disposition n'empêche pas les États membres d'exclure cette prestation de l'exonération.

53 Il convient dès lors de répondre aux questions posées que les prestations de services effectuées par un opérateur tel que la requérante au principal dans le cadre d'un système tel que le programme d'«options» en cause au principal doivent être qualifiées au moment où un client participant à un tel système convertit les droits qu'il a initialement acquis en un service proposé par cet opérateur. Lorsque ces droits sont convertis en un hébergement dans un hôtel ou en un droit d'utilisation momentanée d'une résidence, ces prestations sont des prestations de services se rattachant à un bien immeuble au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive qui sont exécutées à l'endroit où est situé cet hôtel ou cette résidence.

54 Dans un système tel que le programme d'«options» en cause au principal, lorsque le client convertit les droits qu'il a initialement acquis en un droit d'utilisation momentanée d'une résidence, la prestation de services concernée constitue une location de bien immeuble au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive auquel correspond actuellement l'article 135, paragraphe 1,

sous I), de la directive 2006/112. Toutefois, cette disposition n'empêche pas les États membres d'exclure cette prestation de l'exonération.

Sur les dépens

55 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:

1) **Les prestations de services effectuées par un opérateur tel que la requérante au principal dans le cadre d'un système tel que le programme d'«options» en cause au principal doivent être qualifiées au moment où un client participant à un tel système convertit les droits qu'il a initialement acquis en un service proposé par cet opérateur. Lorsque ces droits sont convertis en un hébergement dans un hôtel ou en un droit d'utilisation momentanée d'une résidence, ces prestations sont des prestations de services se rattachant à un bien immeuble au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous a), 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, telle que modifiée par la directive 2001/115/CE du Conseil, du 20 décembre 2001, qui sont exécutées à l'endroit où est situé cet hôtel ou cette résidence.**

2) **Dans un système tel que le programme d'«options» en cause au principal, lorsque le client convertit les droits qu'il a initialement acquis en un droit d'utilisation momentanée d'une résidence, la prestation de services concernée constitue une location de bien immeuble au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive 77/388, telle que modifiée par la directive 2001/115 [auquel correspond actuellement l'article 135, paragraphe 1, sous I), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée]. Toutefois, cette disposition n'empêche pas les États membres d'exclure cette prestation de l'exonération.**

Signatures

* Langue de procédure: l'anglais.