

Downloaded via the EU tax law app / web

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

27 septembre 2012 (*)

«TVA — Exonération de la location de biens immeubles — Location de surfaces commerciales — Services liés à ladite location — Qualification de l'opération aux fins de la TVA — Opération constituée d'une prestation unique ou de plusieurs prestations indépendantes»

Dans l'affaire C-392/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Royaume-Uni), par décision du 14 juillet 2011, parvenue à la Cour le 25 juillet 2011, dans la procédure

Field Fisher Waterhouse LLP

contre

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. U. Lõhmus, président de chambre, MM. A. Rosas (rapporteur) et C. G. Fernlund, juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 20 juin 2012,

considérant les observations présentées:

- pour Field Fisher Waterhouse LLP, par MM. N. Beecham, advocate, D. Goy, QC, et M. Jones, barrister,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. A. Robinson, en qualité d'agent, assisté de M. R. Hill, barrister,
- pour le gouvernement polonais, par M. M. Szpunar, en qualité d'agent,
- pour la Commission européenne, par Mme C. Soulay et M. R. Lyal, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation 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, ci-après la «directive TVA»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Field Fisher Waterhouse LLP (ci-après «FFW») aux Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ci-après les «Commissioners») au sujet du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») afférente aux prestations de services relatives aux surfaces commerciales louées par FFW.

Le cadre juridique

3 L'article 1er, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive TVA dispose:

«À chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.»

4 Aux termes de l'article 2 de cette directive:

«1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes:

[...]

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

5 L'article 135 de ladite directive dispose:

«1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes:

[...]

l) l'affermage et la location de biens immeubles.

[...]»

6 Aux termes de l'article 137 de la même directive:

«1. Les États membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation des opérations suivantes:

[...]

d) l'affermage et la location de biens immeubles.

2. Les États membres déterminent les modalités de l'exercice du droit d'option prévu au paragraphe 1.

Les États membres peuvent restreindre la portée de ce droit.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

7 FFW est un cabinet d'avocats qui a pris en location des bureaux à Londres (Royaume-Uni).

8 Le contrat de bail conclu entre FFW et son bailleur stipule que les locaux sont loués contre

le versement de trois types de redevances. Celles-ci correspondent, premièrement, à l'occupation des locaux, deuxièmement, à la quote-part de FFW des coûts d'assurance de l'immeuble et, troisièmement, aux prestations de services qui sont, selon ledit contrat, obligatoirement fournies par le bailleur. Ce troisième type de redevance consiste en des charges dues en contrepartie de prestations de services (ci-après les «charges locatives») qui incluent, notamment, la fourniture d'eau, le chauffage dans l'ensemble de l'immeuble, les réparations de structures et de machineries de ce dernier (notamment les ascenseurs), le nettoyage des parties communes ainsi que le gardiennage de l'immeuble. Le contrat de bail stipule que, dans le cas où le locataire ne s'acquitte pas de ces trois types de redevances, le bailleur peut résilier ce contrat.

9 Selon la juridiction de renvoi, le bailleur n'a pas exercé le droit dont il disposait d'opter pour la taxation de la location des bâtiments, au sens de l'article 137, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA. Par conséquent, la location du bien immeuble en cause au principal est exonérée de la TVA.

10 Les bailleurs n'ont pas non plus facturé la TVA afférente aux prestations de services fournies à FFW, considérant que ces dernières étaient également exonérées de la TVA.

11 FFW considère que lesdites prestations de services, fournies par le bailleur, constituent des opérations soumises à la TVA. Ainsi, FFW a présenté aux Commissioners une demande tendant au remboursement du montant de la TVA qu'il aurait acquitté sur ces prestations. Cette demande ayant été rejetée par les Commissioners au motif principal que la location et les prestations de services concernées ne constituent, selon eux, qu'une seule prestation, exonérée de la TVA, FFW a saisi la juridiction de renvoi d'un recours. Devant cette dernière, FFW soutient que les prestations de services qui font l'objet des charges locatives en cause au principal doivent être traitées comme des opérations soumises à la TVA.

12 Dans ces conditions, la juridiction de renvoi a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) La principale question qui se pose en l'espèce est celle de savoir si les prestations de service assurées par les bailleurs en vertu du bail conclu avec leurs preneurs (ci-après les 'services') doivent s'analyser comme faisant partie d'une prestation unique de louage de biens immobiliers soit parce que, objectivement, les services constituent une seule prestation économique indissociable du bail, soit parce qu'ils sont 'accessoires' au bail, ce dernier constituant la prestation principale (ci-après la 'prestation principale'). Pour répondre à cette question et vu l'arrêt de la Cour du 11 juin 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, Rec. p. I-4983), quelle est l'incidence du fait que les services peuvent être assurés par un tiers (mais, dans les faits, ne le sont pas) autre que les bailleurs, bien que, suivant les stipulations du bail, les preneurs n'ont pas d'autre choix que de les voir fournis par les bailleurs?

2) Pour déterminer la question de savoir s'il s'agit d'une prestation unique, le fait que le défaut de paiement par les preneurs des charges pour les services donne aux bailleurs le droit non seulement de refuser de fournir lesdits services, mais également celui de résilier le bail a-t-il une incidence?

3) S'il est répondu à la première question en ce sens que le fait qu'un tiers puisse fournir les services directement aux preneurs a une incidence, est-ce en tant que simple indice pour la détermination de la question de savoir si les services constituent soit une prestation économique non détachable et dont le détachement serait artificiel, soit une prestation accessoire à la prestation principale, ou est-ce un élément déterminant? Si cet élément ne constitue qu'un simple indice, voire est dénué de toute incidence, quels autres éléments sont déterminants pour considérer que les services ne constituent qu'une prestation accessoire? Notamment, quelle est

l'importance qu'il faut attacher au fait que les services sont fournis dans les locaux faisant l'objet du bail ou en relation avec ceux-ci ou dans d'autres parties de l'immeuble?

4) Si le fait que les services peuvent être effectués par un tiers a une incidence, quel est l'aspect le plus important: est-ce le fait que, juridiquement, les services peuvent être effectués par un tiers même si, en pratique, cela serait difficile à mettre en œuvre ou à faire admettre par le bailleur, ou est-ce le fait qu'il soit usuel ou possible de procéder ainsi?

5) En l'espèce, les services consistent en différentes prestations effectuées contre une redevance globale. Dans l'éventualité où certaines de ces prestations (par exemple le nettoyage des parties communes ou le gardiennage) ne sont pas incluses dans une prestation économique unique non détachable ou doivent être considérées comme accessoires à la prestation principale, mais que d'autres prestations le sont, est-il juste de procéder à une ventilation des charges y relatives entre les différentes prestations pour déterminer la part desdites charges qui est assujettie et celle que ne l'est pas? Subsidiairement, est-il juste de considérer ces services comme étant si étroitement liés l'un à l'autre qu'ils forment 'une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel' constituant en elle-même une prestation unique distincte du louage du bien immobilier?»

Sur les questions préjudicielles

13 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive TVA doit être interprétée en ce sens que, dans les circonstances de l'affaire au principal, la location de biens immeubles et les prestations de services liées à cette location doivent s'analyser comme constituant une prestation unique, entièrement exonérée de la TVA, ou plusieurs prestations indépendantes appréciées séparément en ce qui concerne leur soumission à la TVA. Cette juridiction cherche notamment à savoir quelle importance il convient d'accorder, dans lesdites circonstances, au fait que, d'une part, le contrat de bail stipule que le locataire doit se faire fournir les prestations de services concernées par le bailleur, même s'il pourrait, en principe, se faire fournir au moins une partie desdites prestations par un tiers, et que, d'autre part, le défaut de paiement par le locataire des charges locatives donne au bailleur le droit de résilier le contrat de bail. Par ailleurs, la juridiction de renvoi s'interroge sur la manière dont il conviendrait de procéder dans l'hypothèse où certaines desdites prestations seraient exonérées de la TVA à l'instar de la prestation principale de location de biens immeubles, alors que d'autres seraient soumises à la TVA, en tant que prestations indépendantes.

14 À titre liminaire, il convient de rappeler que, aux fins de la TVA, chaque prestation doit normalement être considérée comme distincte et indépendante, ainsi qu'il découle de l'article 1er, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive TVA (voir, en ce sens, arrêts du 29 mars 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Rec. p. I-2697, point 22; du 19 novembre 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Rec. p. I-11079, point 35, et du 2 décembre 2010, Everything Everywhere, C-276/09, Rec. p. I-12359, point 21).

15 Cependant, lorsqu'une opération comprend plusieurs éléments, se pose la question de savoir si elle doit être considérée comme étant constituée d'une prestation unique ou de plusieurs prestations distinctes et indépendantes devant être appréciées séparément du point de vue de la TVA. En effet, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, dans certaines circonstances, plusieurs prestations formellement distinctes, qui pourraient être fournies séparément et, ainsi, donner lieu, séparément, à taxation ou à exonération, doivent être considérées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes (arrêt du 21 février 2008, Part Service, C-425/06, Rec. p. I-897, point 51).

16 À cet égard, la Cour a jugé qu'une prestation doit être considérée comme unique 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, en ce sens, arrêts du 27 octobre 2005, *Levob Verzekeringen et OV Bank*, C-41/04, Rec. p. I-9433, point 22, et *Everything Everywhere*, précité, points 24 et 25).

17 En outre, tel est également le cas lorsqu'une ou plusieurs prestations constituent une prestation principale et que la ou les autres prestations constituent une ou plusieurs prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale. Notamment, une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle constitue pour la clientèle non pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire (voir, en ce sens, arrêts du 25 février 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, point 30; *Part Service*, précité, point 52, ainsi que du 10 mars 2011, *Bog e.a.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 et C-502/09, Rec. p. I-1457, point 54).

18 Compte tenu de la double circonstance selon laquelle, d'une part, chaque prestation doit normalement être considérée comme distincte et indépendante et, d'autre part, l'opération constituée d'une seule prestation sur le plan économique ne doit pas être artificiellement décomposée pour ne pas altérer la fonctionnalité du système de la TVA, il importe de rechercher les éléments caractéristiques de l'opération concernée pour déterminer si les prestations fournies constituent plusieurs prestations principales distinctes ou une prestation unique (voir, en ce sens, arrêts précités CPP, point 29; *Levob Verzekeringen et OV Bank*, point 20; *Aktiebolaget NN*, point 22; *Everything Everywhere*, points 21 et 22, ainsi que *Bog e.a.*, point 53).

19 Néanmoins, il n'existe pas de règle absolue quant à la détermination de l'étendue d'une prestation du point de vue de la TVA et il convient dès lors, pour déterminer l'étendue d'une prestation, de prendre en considération l'ensemble des circonstances (voir arrêt CPP, précité, point 27).

20 Dans le cadre de la coopération instituée en vertu de l'article 267 TFUE, il appartient aux juridictions nationales de déterminer si l'assujetti fournit une prestation unique dans une espèce particulière et de porter toutes appréciations de fait définitives à cet égard (voir, en ce sens, arrêts précités CPP, point 32; *Part Service*, point 54; *Bog e.a.*, point 55, et ordonnance du 19 janvier 2012, *Purple Parking et Airparks Services*, C-117/11, point 32). Toutefois, il incombe à la Cour de fournir auxdites juridictions tous les éléments d'interprétation relevant du droit de l'Union qui peuvent être utiles au jugement de l'affaire dont elles sont saisies (arrêt *Levob Verzekeringen et OV Bank*, précité, point 23).

21 À cet égard, il convient de relever qu'il ressort du dossier soumis à la Cour que, dans l'affaire au principal, le contrat de bail conclu entre le bailleur et le locataire stipule que, outre la location des locaux au locataire, un certain nombre de prestations de services sont également fournies à celui-ci par le bailleur. En contrepartie, le locataire est tenu de verser au bailleur les redevances spécifiées dans ledit contrat. De surcroît, à défaut de paiement de ces redevances par le locataire, le bailleur est en droit de résilier le contrat de bail.

22 Dans ces conditions, afin de pouvoir considérer que l'ensemble des prestations que le bailleur fournit au locataire constitue, du point de vue de la TVA, une prestation unique, il convient d'examiner si, en l'espèce, les prestations fournies forment une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel ou si elles sont constituées d'une prestation principale par rapport à laquelle les autres prestations ont un caractère accessoire.

23 Aux fins de cet examen, le contenu d'un contrat de bail peut constituer un indice important en ce qui concerne l'appréciation du caractère unique de la prestation. Dans l'affaire au principal, il

semble que la raison économique de la conclusion de celui-ci est non seulement l'obtention du droit d'occuper les locaux concernés, mais également l'obtention, par le locataire, d'un ensemble de prestations de services. Ainsi, ce contrat de bail désigne une prestation unique, convenue entre le bailleur et le locataire. Par ailleurs, il convient de relever que la location de biens immeubles ainsi que les prestations de services liées à celle-ci, telles que celles mentionnées au point 8 du présent arrêt, peuvent objectivement constituer une telle prestation. En effet, l'obtention des prestations de services concernées ne saurait être perçue comme constituant une fin en soi pour un locataire moyen de locaux tels que ceux en cause au principal, mais constitue plutôt le moyen de bénéficier, dans les meilleures conditions, de la prestation principale, à savoir la location de surfaces commerciales.

24 Certes, selon la jurisprudence de la Cour, des prestations de services telles que celles en cause au principal ne relèvent pas nécessairement de la notion de location de biens immeubles, telle que visée à l'article 135, paragraphe 1, sous l), de la directive TVA (voir, en ce sens, arrêts du 13 juillet 1989, *Henriksen*, 173/88, Rec. p. 2763, point 14, et du 4 juin 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Rec. p. I-4629, point 38). Néanmoins, cela ne signifie aucunement que ces prestations de services, qui sont liées à la location de biens immeubles et dont la fourniture est prévue dans le cadre d'un contrat de bail, ne pourraient pas constituer des prestations accessoires ou être indissociables de ladite location.

25 Cela étant, même si, dans les circonstances de l'affaire au principal, l'inclusion de prestations de service dans le contrat de bail en cause milite en faveur de l'existence d'une prestation unique, il importe de relever que le seul fait qu'une prestation soit incluse dans un contrat de bail ne saurait, en lui-même, constituer l'élément déterminant en ce sens. Ainsi, dans l'hypothèse où un contrat de bail prévoirait l'inclusion de prestations qui, de par leur nature, ne pourraient être objectivement considérées comme indissociables ou accessoires par rapport à la prestation principale de location des biens immeubles, mais seraient indépendantes de celle-ci, de telles prestations ne présentant qu'un lien artificiel avec ladite prestation principale, ces prestations ne feraient pas partie d'une prestation unique de location de biens immeubles, exonérée de la TVA. Dans l'affaire au principal, ainsi qu'il a été constaté au point 23 du présent arrêt, l'obtention des prestations de services en cause n'apparaît toutefois pas constituer une fin en soi pour le locataire.

26 S'agissant de l'incidence du fait qu'un tiers pourrait, en principe, fournir certaines prestations de services, il convient de relever que l'existence d'une telle possibilité n'est pas non plus en elle-même déterminante. En effet, ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, la possibilité pour les éléments d'une prestation unique d'être, dans d'autres circonstances, fournis isolément est inhérente au concept d'opération unique composée, tel qu'il ressort du point 15 du présent arrêt (voir, en ce sens, ordonnance *Purple Parking et Airparks Services*, précitée, point 31).

27 Enfin, en ce qui concerne l'hypothèse où les différentes prestations de services sont effectuées contre une redevance globale, mais où certaines d'entre elles sont exonérées de la TVA à l'instar de la prestation principale, alors que d'autres sont soumises à la TVA en tant que prestations indépendantes, il convient, dans une telle éventualité, de ventiler entre les différentes prestations de services les charges locatives relatives à celles-ci pour déterminer la part desdites charges qui doit être soumise à la TVA et celle qui est exonérée de cette dernière.

28 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que la directive TVA doit être interprétée en ce sens qu'une location de biens immeubles et les prestations de services liées à cette location, telles que celles en cause au principal, peuvent constituer une prestation unique au regard de la TVA. À cet égard, la faculté donnée au bailleur dans le contrat de bail de résilier celui-ci dans le cas où le locataire n'acquiesce pas les charges

locatives constitue un indice militant en faveur de l'existence d'une prestation unique, bien qu'elle ne constitue pas, nécessairement, l'élément déterminant aux fins de l'appréciation de l'existence d'une telle prestation. En revanche, la circonstance que des prestations de services, telles que celles en cause au principal, pourraient, en principe, être fournies par un tiers, ne permet pas de conclure que celles-ci ne peuvent pas constituer, dans les circonstances de l'affaire au principal, une prestation unique. Il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer si, à la lumière des éléments d'interprétation fournis par la Cour dans le présent arrêt et eu égard aux circonstances particulières de ladite affaire, les opérations concernées sont à ce point liées entre elles qu'elles doivent être regardées comme constituant une prestation unique de location de biens immeubles.

Sur les dépens

29 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 (sixième chambre) dit pour droit:

La directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprétée en ce sens qu'une location de biens immeubles et les prestations de services liées à cette location, telles que celles en cause au principal, peuvent constituer une prestation unique au regard de la taxe sur la valeur ajoutée. À cet égard, la faculté donnée au bailleur dans le contrat de bail de résilier celui-ci dans le cas où le locataire n'acquitte pas les charges locatives constitue un indice militant en faveur de l'existence d'une prestation unique, bien qu'elle ne constitue pas, nécessairement, l'élément déterminant aux fins de l'appréciation de l'existence d'une telle prestation. En revanche, la circonstance que des prestations de services, telles que celles en cause au principal, pourraient, en principe, être fournies par un tiers, ne permet pas de conclure que celles-ci ne peuvent pas constituer, dans les circonstances de l'affaire au principal, une prestation unique. Il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer si, à la lumière des éléments d'interprétation fournis par la Cour dans le présent arrêt et eu égard aux circonstances particulières de ladite affaire, les opérations concernées sont à ce point liées entre elles qu'elles doivent être regardées comme constituant une prestation unique de location de biens immeubles.

Signatures

* Langue de procédure: l'anglais.