CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
MME VERICA TRSTENJAK
présentées le 7 septembre 2010[1]

Table des matières

I — Introduction ..... I - 13186

II — Le cadre juridique ..... I - 13186

III — Les faits ..... I - 13189

IV — La procédure au principal et les questions préjudicielles ..... I - 13193

V — Procédure devant la Cour ..... I - 13195

VI — Arguments essentiels des parties ..... I - 13195

A — Sur la qualification des services en question ..... I - 13195

B — Sur le lieu de la taxation et l'éventuelle exonération fiscale ..... I - 13197

VII — Appréciation juridique ..... I - 13200

A — Observations liminaires ..... I - 13200

1. Nécessité d'une détermination uniforme du lieu de la prestation ..... I - 13200

2. Les principes fondamentaux régissant le lieu de prestation ..... I - 13201

3. Nécessité de réagencer les questions préjudicielles ..... I - 13202

1 — Langue originale: l'allemand.

B — Sur la qualification des services en question et la détermination du lieu de la prestation ..... I - 13203

1. Nécessité d'un rapport synallagmatique ..... I - 13203

2. Les différents types de rémunérations ..... I - 13203

3. Examen du régime de la TVA de chacune des prestations ..... I - 13204

a) Les frais pour l'obtention de privilèges ..... I - 13204

i) Qualification de la prestation caractéristique ..... I - 13204

ii) Détermination du lieu de la prestation ..... I - 13205

b) Prix de vente ..... I - 13206

i) Qualification de la prestation caractéristique ..... I - 13206

ii) Détermination du lieu de la prestation ..... I - 13207

— Première approche: rattachement à un portefeuille spécifique de résidences ..... I - 13208

Le lien direct requis avec un bien immeuble ..... I - 13208

Lien direct entre le service et la contrepartie ..... I - 13209

Conclusion ..... I - 13210

— Deuxième approche: se placer au moment où les points sont convertis ..... I - 13210

Arguments favorables à cette approche ..... I - 13210

Arguments contre cette approche ..... I - 13212

Conclusion ..... I - 13213

c) Sur la possibilité d'hébergement dans des hôtels ..... I - 13214

d) La prestation ne saurait être qualifiée d'adhésion à un club ..... I - 13214

e) Conclusion intermédiaire ..... I - 13215

C — Sur la possibilité d'exonération ..... I - 13216

1. L'entremise dans l'hébergement dans des hôtels exploités par MRL ..... I - 13216

2. L'entremise dans l'hébergement dans des résidences grevées de droits d'utilisation à temps partagé de tiers ..... I - 13216

a) Les exonérations et dérogations de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive en général ..... I - 13216

b) La notion de «location de biens immeubles» ..... I - 13217

c) La règle dérogatoire de l'article 13, B, sous b), point 1, joue-t-elle? .. I - 13220

d) L'habilitation conférée par l'article 13, B, sous b), point 1, deuxième alinéa ..... I - 13221

D — Conclusions ..... I - 13222

VIII — Conclusion ..... I - 13223

I — Introduction

1. Par la demande de décision préjudicielle qu'elle a adressée au titre de l'article 234 CE [2], la Court of Session (Scotland) (Royaume-Uni) pose à la Cour de justice de l'Union européenne un ensemble de questions en interprétation de l'article 9, paragraphe 2, et de l'article 13, B, sous 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 (ci-après la «sixième directive») [3].

2. Les questions préjudicielles portent à la fois sur la juste qualification que doivent recevoir, dans le régime de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), certaines prestations de services s'inscrivant dans le contexte de l'acquisition de droits d'utilisation à temps partagé et sur les critères à retenir pour déterminer le lieu de la prestation au sens fiscal. Le litige qui a donné lieu à la demande de décision préjudicielle oppose MacDonald Resorts Limited (ci-après «MRL»), une entreprise établie au Royaume-Uni dont l'activité consiste notamment à vendre des droits d'utilisation à temps partagé, et les Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (autorités fiscales britanniques, ci-après les «Commissioners») en raison de l'imposition de recettes tirées d'une offre spécifique de cette entreprise attribuant à titre onéreux dans un système de points bien particulier des droits d'utilisation à temps partagé.

3. La présente affaire comporte certaines affinités avec l'affaire RCI Europe dans laquelle la Cour de justice a statué par arrêt du 3 septembre 2009 [4]. Cela tient surtout au fait que le débat tourne ici aussi essentiellement autour du régime de TVA applicable à des opérations liées à l'acquisition de droits d'utilisation à temps partagé. Il y a cependant des différences non négligeables, surtout dans les termes de l'offre de MRL. Les indications que la Cour a données dans l'arrêt RCI Europe, précité, peuvent dès lors servir en tout cas de point de départ dans l'analyse juridique de la présente affaire.

II — Le cadre juridique

4. La sixième directive prévoit des règles de détermination du lieu des opérations imposables. Elle a été refondue dans la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur

2 — Aux termes du traité de Lisbonne modifiant le traité sur l'Union européenne et le traité instituant la Communauté européenne, signé à Lisbonne le 13 décembre 2007 (JO C 306, p. 1), la procédure préjudicielle est désormais régie par l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

3 — JO L 145, p. 1.

4 — C-37/08, Rec. p. I-7533.

la valeur ajoutée [5], entrée en vigueur le 1er janvier 2007, qui a largement repris à l'identique les dispositions intéressant le litige au principal.

5. L'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive [6] pose la règle générale suivante:

«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.»

6. L'article 9, paragraphe 2, de la sixième directive [7] comporte plusieurs règles spécifiques. Ainsi, en vertu de son point 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».

L'article 10, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive [8] dispose:

«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

5 — JO L 347, p. 1.

6 — Correspondant à l'article 43 de la directive 2006/112.

7 — Correspondant à l'article 45 de la directive 2006/112.

8 — Correspondant aux articles 62 à 66 de la directive 2006/112.

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 ou du document en tenant lieu,

— soit au plus tard lors de l'encaissement du prix,

— soit, en cas de non-délivrance ou de délivrance tardive de la facture ou du document en tenant lieu, dans un délai déterminé à compter de la date du fait générateur.»

7. L'article 13, B, de la sixième directive [9] comporte la disposition suivante:

«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;

9 — Correspondant à l'article 135, paragraphes 1 et 2, de la directive 2006/112.

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 au champ d'application de cette exonération.»

III — Les faits

8. MRL est une société non cotée en bourse ayant son siège en Écosse (Royaume-Uni). Son activité consiste à céder des droits d'utilisation à temps partagé («timesharing») dans des résidences sises dans cet État membre ou en Espagne avec l'entretien y afférent et à proposer d'autres services annexes. MRL gère plusieurs complexes touristiques dans les deux pays ainsi qu'une chaîne d'hôtels au Royaume-Uni. Les Commissioners sont l'autorité compétente au Royaume-Uni pour le prélèvement de la TVA.

9. Jusqu'en 2003, les droits d'utilisation à temps partagé vendus par MRL consistaient en droits d'utilisation par semaines fixes. Ses clients lui versaient un montant en contrepartie du droit, établi pour une longue durée ou pour une durée indéterminée, d'occuper un bien spécifique pour une période donnée, généralement une à deux semaines par an. Les clients devaient supporter les frais d'entretien annuels. Sur le montant que MRL percevait des personnes acquérant des droits d'utilisation pour des semaines déterminées, l'entreprise calculait une TVA en fonction du lieu et de l'âge du bien. Les biens sis au Royaume-Uni de moins de trois ans donnaient dès lors lieu à une TVA au taux ordinaire. Pour les biens sis au Royaume-Uni de trois ans ou plus, l'opération se faisait en exonération de taxe. Ce régime répondait à la lecture que les Commissioners faisaient des règles de la TVA applicables à la cession de droits d'utilisation pour des semaines fixes. Pour les résidences sises en Espagne, l'opération était réputée relever non pas de la TVA du Royaume-Uni, mais du régime de la TVA espagnole. La TVA afférente aux prestations d'entretien était dès lors déduite au Royaume-Uni ou en Espagne.

10. En octobre 2003, MRL a mis en place un nouveau programme de temps partagé appelé «Options by MacDonald Hotels and Resorts» (ci-après le «programme d'options»). Pour lancer le programme d'options, MRL a constitué un club dénommé «Options by MacDonald Hotels and Resorts» (ci-après le «club»), un organisme sans but lucratif dépourvu de la personnalité juridique régi par des statuts écrits se donnant pour objet principal 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 tel que défini par les présents statuts».

11. Il ressort de la décision de renvoi que les statuts du club et ses conventions annexes, qui sont complexes, présentent en substance les caractéristiques suivantes:

i) Le club a été constitué pour une période de 30 ans, du 3 octobre 2003 au 2 octobre 2033.

ii) Les statuts et les droits des parties qui en découlent, ainsi que les contrats qui s'y rapportent sont régis par le droit écossais.

iii) En vertu des statuts, 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.

iv) Chaque membre a droit à un vote pour chaque droit à des points auquel il peut prétendre.

v) En tant que membre fondateur, MRL a nommé un trustee à qui elle a transféré, aux alentours du mois d'octobre 2003, ses droits et titres sur toutes les semaines d'utilisation invendues se trouvant dans son portefeuille de logements à temps partagé. Les statuts ont institué MRL titulaire des «droits à des points» se rapportant à ces logements. Ces droits à des points (ainsi que les droits afférents à tout logement ultérieurement transféré par MRL au trustee) peuvent être vendus par MRL aux membres ordinaires. La notion de «droits à des points» est expliquée au point vii) ci-dessous.

vi) Les clients de MRL qui demandent à adhérer au programme d'options et qui remplissent les conditions d'adhésion deviennent des membres ordinaires du programme d'options. Ils acquièrent les droits à des points soit en les achetant à MRL (comme indiqué ci-dessus), soit en déposant des droits à des semaines fixes d'utilisation auprès du trustee [comme expliqué au point viii) ci-dessous].

vii) Les statuts prévoient que MRL attribue une valeur à toutes les semaines d'utilisation pouvant être utilisées par les membres. Ces valeurs s'expriment 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. Les membres sont crédités tous les ans d'un certain nombre de points en fonction de leurs droits à de tels points. Durant l'année en question, il leur est loisible de convertir ces points en occupant le logement de leur choix pour une période donnée, à concurrence de la valeur de leurs points. L'expression «droits à des points» désigne le droit des membres de recevoir chaque année des points afin d'être en mesure d'exercer leur droit d'occuper un logement durant l'année en question. Le droit de conversion dont bénéficient les membres dépend de la disponibilité d'un logement durant la période en cause dans le complexe touristique où ils souhaitent loger.

viii) Il n'y a pas de frais d'adhésion lorsque l'on devient membre du programme d'options, mais en demandant à y adhérer un nouveau membre ordinaire est tenu d'acquérir des droits à des points. Il peut le faire selon l'une des deux méthodes suivantes. Tout d'abord, il peut acheter des droits à des points auprès de MRL (actuellement à 2,50 GBP par droit à des points, sous réserve, parfois, de réductions promotionnelles). L'achat se réalise par la conclusion d'un «contrat de vente de points» entre le client et MRL. En deuxième lieu, le client peut recevoir des droits à des points en contrepartie du dépôt auprès du trustee, des semaines d'utilisation précédemment acquises auprès de MRL et du paiement de «frais pour l'obtention de privilèges». La seconde de ces méthodes d'acquisition de droits à des points peut être mise en œuvre de deux manières. La personne déjà titulaire de droits d'utilisation à temps partagé acquis auprès de MRL peut faire inclure sa résidence dans le programme d'options en signant un «contrat d'obtention de privilèges» avec MRL et acquérir ainsi les droits à des points se rapportant aux droits d'utilisation à temps partagé du bien immeuble en question. Autrement, un candidat à l'adhésion au programme d'options qui ne possède pas déjà des semaines d'utilisation à temps partagé peut conclure un «contrat de revente et d'obtention de privilèges» avec MRL, dans le cadre duquel il acquiert simultanément des semaines d'utilisation et les apporte dans le programme d'options. Les membres qui ont signé l'un ou l'autre de ces contrats sont dénommés «membres privilégiés». Ces personnes sont des membres ordinaires d'un genre particulier. Un membre privilégié conserve le droit, qu'il peut exercer dans les deux premiers mois de chaque année, de jouir de ses semaines d'utilisation durant l'année concernée. S'il choisit de ne pas en faire usage, il est crédité d'un nombre équitable de points utilisables pour d'autres logements d'une valeur équivalente participant au programme d'options. En outre, dans la mesure où le membre privilégié a déposé ses semaines d'utilisation auprès du trustee, celles-ci sont mises à la disposition des autres membres qui pourraient décider de convertir leurs points afin de s'assurer de pouvoir occuper le logement durant les semaines en question.

ix) Par ailleurs, les membres ordinaires acceptent de 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 du logement lorsque les points sont convertis. Le paiement est fait à MRL en Écosse.

x) Les membres ordinaires peuvent acheter à tout moment à MRL de nouveaux droits à des points.

xi) Les statuts habilitent MRL à prendre les dispositions permettant aux membres d'échanger leurs points contre un logement dans des hôtels exploités par MRL ou contre d'autres avantages. En pratique, MRL a prévu que, au lieu d'échanger leurs points contre la possibilité d'occuper des logements à temps partagé, les membres puissent demander, jusqu'à dix mois à l'avance, d'échanger leurs points contre un hébergement pour des périodes de trois, quatre ou sept nuits dans un éventail de plus de 70 hôtels, sous réserve de disponibilité. Le nombre de points nécessaires pour une réservation est fonction de la classe des hôtels participants. Une fois la réservation confirmée, MRL s'engage envers l'hôtel à couvrir les frais d'hébergement.

xii) Les statuts prévoient que les membres peuvent, sur demande, reporter sur l'année suivante les points non utilisés. 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 plus de 50 % des points peuvent être épargnés si la demande est faite entre neuf et trois mois avant la fin de l'année.

xiii) Les statuts disposent que les membres peuvent, jusqu'à trois mois avant la fin de l'année, emprunter des points parmi les points qui leurs sont dus pour l'année suivante lorsqu'ils effectuent une réservation qui nécessite un nombre de points dépassant ceux auxquels ils ont droit pour l'année en cours. Pour ce faire, ils doivent s'acquitter des frais de gestion estimés pour l'année suivante lorsqu'ils effectuent leur réservation.

xiv) Les statuts prévoient également que MRL peut prendre les dispositions permettant aux membres d'avoir accès et de participer à un programme externe (c'est-à-dire géré par un tiers) d'échange de droits d'utilisation à temps partagé. MRL a établi des liens avec l'un de ces programmes, connu sous le nom d'«Interval International». En adhérant au programme d'options, les membres deviennent, sans frais supplémentaires, membres pour deux ans d'Interval International. Par la suite, les membres peuvent continuer à être affiliés à Interval International par accord séparé et à leurs frais. La participation à Interval International confère aux membres du club le droit d'échanger des semaines d'utilisation à temps partagé incluses dans le programme d'options, pour lesquelles ils ont converti leurs

points au cours d'une année donnée, contre un logement mis à disposition par d'autres membres d'Interval International. En vertu des statuts, MRL a le droit de mettre fin ou de modifier toute affiliation à un programme externe de droits d'utilisation à temps partagé dont il a assuré l'organisation.

13. Le litige trouve son origine dans une décision des Commissioners de mars 2004, assimilant l'émission de droits à des points à la fourniture imposable d'avantages découlant de l'adhésion à un club. Les Commissioners ont décidé de surcroît que le lieu de la prestation est le Royaume-Uni.

xv) MRL est habilité à exclure, à tout moment, du programme d'options toute semaine d'utilisation cédée au trustee [voir au point v) ci-dessus]. Toutefois, MRL est tenue de garantir la disponibilité d'un nombre de logements suffisant pour répondre 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 points et de re-libeller les points et les droits à des points en augmentant ou en réduisant leur nombre de façon concordante, tout en maintenant leur valeur.

14. MRL a saisi le VAT and Duties Tribunal, Edinburgh, d'un recours contre la décision des Commissioners. Le 24 avril 2006, ce dernier a entendu les parties, a examiné l'exposé conjoint des faits présenté par celles-ci et a recueilli leurs observations orales. Il a rendu sa décision définitive le 16 juin 2006 en rejetant le recours de MRL.

15. MRL a alors saisi la Court of Session (Scotland) en appel. Après avoir entendu les parties, celle-ci a décidé d'adresser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

IV — La procédure au principal et les questions préjudicielles

12. Dans le litige au principal, les services que MRL fournit dans le cadre de son activité économique consacrée aux droits d'utilisation à temps partagé doivent recevoir leur juste qualification aux fins de déterminer ses obligations en matière de TVA. De surcroît, le lieu de cette prestation de services est en cause.

«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 [touristiques] de la partie

requérante, cette prestation doit-elle être considérée comme:

a) un affermage ou une location de biens immeubles au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive sur la TVA [devenu article 135, paragraphe 1, sous l), de la directive 2006/112/CE]; ou

b) l'octroi de la qualité de membre d'un club; ou

c) d'une autre manière?

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

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

b) Le client peut décider, au cours d'une année donnée, de ne pas convertir, en tout ou en partie, les points auxquels il a droit pour l'année en question en droits d'occupation, mais décider plutôt d'accroître le nombre de points auxquels il peut prétendre l'année suivante ou, sous réserve des conditions contractuelles prévues dans le programme dans une année donnée, d'augmenter le nombre de points dont il peut bénéficier au cours de cette année-là en 'empruntant' des points parmi ceux qui lui seront dus l'année suivante.

c) 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.

d) Le nombre de points auxquels les clients peuvent prétendre chaque année peut être modifié par le prestataire conformément aux conditions contractuelles prévues par le programme.

e) La partie requérante peut, parfois, faire en sorte que les titulaires de droits à des points puissent avoir accès à des programmes externes d'échange de droits d'utilisation à temps partagé.

f) 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) Les services prestés par un assujetti décrits aux première et deuxième questions ci-dessus sont-ils:

a) 'des services se rattachant à un bien immeuble' au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive sur la TVA (devenu article 45 de la directive 2006/112/CE);

b) dans l'hypothèse où la troisième question, sous a), appellerait une réponse positive, comment convient-il de déterminer le lieu de la prestation dans les cas où les membres du 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 prestés, quel logement sera ainsi occupé?»

V — Procédure devant la Cour

16. La décision de renvoi du 10 juillet 2009 est parvenue au greffe de la Cour le 14 juillet 2009.

17. Des observations écrites ont été présentées par MRL, les gouvernements du Royaume-Uni, de la République portugaise et de la République hellénique ainsi que par la Commission européenne dans le délai imparti par l'article 23 du statut de la Cour de justice.

18. À l'audience, qui s'est tenue le 10 juin 2010, le représentant de MRL, les agents des gouvernements du Royaume-Uni et de la République hellénique ainsi que l'agent de la Commission ont présenté des observations orales.

VI — Arguments essentiels des parties

19. La bonne compréhension de la demande de décision préjudicielle commande de scinder en substance les questions en deux volets. Le premier volet consiste à qualifier justement les services fournis par MRL et à déterminer les critères d'appréciation à retenir. Le deuxième volet porte sur l'application éventuelle de l'exonération au bénéfice de la mise en location de biens immeubles.

A — *Sur la qualification des services en question*

20. Selon MRL, les prestations qu'elle accomplit dans le programme des points, consistant à permettre à l'acheteur de convertir des points en droits d'utilisation à temps partagé, doivent être considérées comme un affermage ou une location au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, en ordre subsidiaire, comme des prestations de services se rattachant à un bien immeuble au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, mais en aucun cas comme l'octroi de la qualité de membre d'un club.

21. Le gouvernement portugais estime que, lorsque le membre d'un club de vacances verse à celui-ci une somme d'argent ou lui cède un droit d'habitation périodique dont il était au préalable titulaire, contre un nombre déterminé de points, cette somme versée ou ce droit cédé est la contrepartie d'une prestation de services, accomplie à titre onéreux, d'hébergement dans un complexe touristique, indépendamment de savoir si le complexe appartient au club lui-même ou à un tiers qui facture les services d'hébergement à celui-ci.

22. Selon le gouvernement hellénique, les prestations en question s'inscrivant dans le programme de points et conférant à l'acheteur la faculté d'acquérir des points convertibles en des droits d'utilisation à temps partagé doivent être considérées comme une prestation d'hébergement, telle qu'elle est définie dans la législation des États membres, qui est accomplie dans le secteur hôtelier ou des secteurs ayant une fonction similaire au sens de l'article 13, B, sous b), point 1, de la sixième directive. En revanche, elles ne peuvent pas être assimilées aux opérations exonérées liées à l'affermage et à la location de biens immeubles.

23. Le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord estime que l'article 13, B, sous b), de la sixième directive ne s'applique pas à une prestation telle que celle visée en l'espèce. Il estime qu'il convient de partir d'une interprétation stricte qui soit conforme aux principes de droit communautaire dégagés par une jurisprudence constante, ainsi qu'aux exigences du système de TVA. En gardant cela à l'esprit, ces principes doivent être appliqués et précisés par la Cour en se référant en particulier à la notion d'affermage ou de location de biens. Il se trouve notamment que la Cour a décidé que ces prestations doivent comporter la fourniture d'un droit d'occuper un immeuble comme si le destinataire de la prestation en était le propriétaire pour une durée convenue. En ce qui concerne les principes juridiques à appliquer, le Royaume-Uni relève que, pour déterminer la nature d'une opération imposable, il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles l'opération en question se déroule. En l'espèce, le Royaume-Uni doute que le programme de MRL puisse être qualifié d'affermage ou de location d'un bien immeuble. Il justifie cette analyse en relevant qu'aucun logement ni aucune durée de logement voire même aucun droit d'utilisation à temps partagé n'est déterminable au moment où les points sont acquis. Les parties ignorant le type de logement à ce moment-là,

l'acquisition des points ne présente aucun lien avec un bien immeuble déterminé.

24. Le gouvernement du Royaume-Uni en conclut dès lors que la première question, sous a), appelle une réponse négative. Il s'agit plutôt d'une prestation de services soumise à la TVA, qui est accomplie au titre de l'affiliation de son bénéficiaire au club.

25. La Commission estime que le montant payé pour une prestation consistant à intervenir dans l'attribution de droits d'utilisation à temps partagé d'un logement en échange de droits à des points ne peut pas être assimilé à une cotisation versée par le membre d'un club. Le client paye non pas pour s'affilier à un club, mais plutôt pour avoir le droit de jouir chaque année des logements de MRL qui seraient grevés des droits d'utilisation à temps partagé. Il s'ensuit que le lieu où le service en question est accompli doit s'apprécier à la lumière de ces avantages.

26. La Commission considère que, dans la mesure où les droits aux points seraient convertis en droits d'utilisation à temps partagé, ceux-ci présenteraient manifestement un lien suffisamment direct avec un bien immeuble. Aux termes de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, les montants afférents à cette prestation sont soumis à la taxe de l'endroit où le bien est situé. La situation géographique du bien mis à la disposition du titulaire des droits aux points détermine dès lors le lieu de la prestation.

27. La Commission conclut que l'attribution de droits à des points dans le contexte d'un programme tel que celui que MRL mène doit être soumise au même régime de TVA que les services pour lesquels les points sont convertis. Lorsque des points sont convertis en vue d'utiliser un logement à temps partagé ou de séjourner dans un hôtel, ils constituent des services se rattachant à un bien immeuble au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive.

B — *Sur le lieu de la taxation et l'éventuelle exonération fiscale*

28. MRL soutient que les services décrits dans les deux premières questions sont des services «se rattachant à un bien immeuble» au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive. S'agissant de la troisième question, sous b), MRL estime que le lieu de la prestation se détermine séparément, d'une part, lorsque les droits à des points procèdent de contrats d'obtention de privilèges et de contrats de revente et, d'autre part, lorsque les droits à des points procèdent de contrats de vente de points.

29. Dans le premier cas, MRL propose de fixer le lieu de la prestation, à l'instar de l'arrêt RCI Europe, précité, à l'endroit où se trouve le bien immeuble grevé du droit d'utilisation

à temps partagé du membre concerné. Dans le deuxième cas, MRL expose que le bien immeuble, auquel se rapporte la prestation de services, est l'ensemble du portefeuille d'immeubles de MRL au moment de la vente de droits à des points, tel qu'il a été confié au trustee pour gérer les semaines d'utilisation apportées.

30. Le portefeuille de MRL se répartissant entre deux États membres, le Royaume d'Espagne et le Royaume-Uni, il convient d'établir une ventilation. MRL suggère dès lors que la ventilation se fasse par référence aux valeurs cumulées des biens immeubles situés d'une part en Espagne et d'autre part au Royaume-Uni, au moment où les droits à des points sont attribués. Cette méthode n'est pas nouvelle et ce cas de figure rappelle celui d'un agent immobilier établi au Royaume-Uni qui vendrait un portefeuille de biens dont certains seraient situés au Royaume-Uni et d'autres en Espagne. Il peut vendre la totalité du portefeuille à un seul acheteur pour un prix global. Dans ce cas, il devra faire une déclaration fiscale dans les deux États membres en ventilant équitablement la contrepartie reçue au titre de la vente.

31. Le gouvernement portugais estime que le fait que les paiements ou les droits soient exécutés ou cédés par les clients avant que le complexe touristique où ils séjourneront effectivement soit défini ne peut pas avoir d'incidence sur le lieu de taxation. Ce n'est que lorsque le complexe touristique où le client séjournera sera connu que tous les éléments permettant de définir les prestations en cause aux fins de la TVA seront réunis. Ce n'est qu'à ce moment que MRL sera en mesure de qualifier complètement l'opération aux fins de la TVA et de procéder au calcul de la taxe due. Dès lors que la prestation de services n'est réputée accomplie que lorsque le complexe touristique où les services d'hébergement seront fournis est défini, le lieu où la prestation de services est réputée accomplie ne peut soulever de doute.

32. Cette analyse de la nature des services en cause et du lieu de leur taxation garantit leur taxation effective au lieu de consommation. Toute autre analyse, et en particulier celle des autorités britanniques, empêcherait de taxer ces services d'hébergement dans l'État membre où ils sont effectivement fournis et consommés.

33. Le gouvernement portugais conclut donc que la réponse à la troisième question préjudicielle, sous a) et b), doit indiquer que le lieu où MRL fournit ses services est le lieu où les complexes touristiques sont situés, conformément à l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, le lieu de taxation n'étant défini et la TVA n'étant exigible qu'au moment où tous les éléments constitutifs du fait générateur sont connus, à savoir lorsque le complexe touristique où le client séjournera est déterminé.

34. Selon le gouvernement grec, il ne fait aucun doute, ainsi que la Cour l'a jugé au

point 39 de l'arrêt RCI Europe, précité, que les droits d'utilisation à temps partagé constituent des droits se rattachant à des biens immeubles et le fait de faciliter leur échange ou la possibilité de participer ultérieurement à un tel échange, contre la jouissance de droits analogues, constitue une transaction se rattachant à des biens immeubles. La troisième question, sous a), appelle dès lors une réponse affirmative, à savoir que, lorsqu'un assujetti fournit les services décrits aux première et deuxième questions, ceux-ci constituent des «prestations se rattachant à un bien immeuble» au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive.

35. Le gouvernement grec suggère de répondre à la troisième question, sous b), que, dans les cas où les membres d'un club peuvent exercer leurs droits contractuels en occupant un logement à temps partagé dans plusieurs États membres et que l'on ne sait pas, au moment où les services sont fournis, quel logement sera ainsi occupé, le lieu où les services décrits aux première et deuxième questions sont fournis est réputé se situer, conformément à l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, 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.

36. Selon le gouvernement du Royaume-Uni, l'attribution des droits à des points n'est pas suffisamment rattachée à un bien immeuble pour que l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive ait vocation à s'appliquer. Le seul fait que le bien immeuble concerné ne soit pas connu et puisse ne pas encore faire partie du portefeuille de MRL au moment où les droits à des points sont attribués atteste l'absence d'un lien suffisant entre cette prestation et le bien immeuble qui sera finalement occupé. Cette analyse est corroborée par le fait que le titulaire de droits à des points reste libre de décider d'utiliser ses points ou de les échanger contre d'autres avantages. Il n'est pas déraisonnable, selon lui, de récuser l'application de l'article 9, paragraphe 2, de la sixième directive faute de liens suffisants entre l'attribution de droits à des points et la jouissance ultérieure d'un bien immeuble. La troisième question, sous a), appelle donc une réponse négative.

37. Il poursuit en ajoutant qu'il n'est pas possible de faire un parallèle entre la présente affaire et l'affaire RCI Europe, précitée. Contrairement à cette affaire, MRL n'accomplit pas ses prestations de services pour créer un mécanisme d'échange de droits d'utilisation à temps partagé préexistants. L'accès éventuel au parc de logements n'est pas offert en prime, comme c'était le cas dans l'affaire RCI Europe, précitée. Bien au contraire, cet accès est le seul objet de l'activité économique de MRL.

38. Le gouvernement du Royaume-Uni suggère de répondre par la négative au point a) de la troisième question, ce qui rend sans objet le point b) de celle-ci. Il relève cependant

que les difficultés décrites au point b) de la troisième question soulignent l'absence de lien entre l'attribution de droits à des points, d'une part, et la jouissance ultérieure de logements, d'autre part, et démontre ainsi que l'application de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive conduit à un résultat simple et raisonnable, ce qui n'est pas le cas si on applique l'article 9, paragraphe 2, sous a), de cette dernière.

39. La Commission se prononce pour une application de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, car elle aperçoit un lien suffisamment étroit entre l'attribution de droits à des points et un bien immeuble spécifique. Elle poursuit en indiquant que si la règle générale de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive s'appliquait, les opérateurs économiques pourraient aisément éluder la TVA en organisant leurs activités sous la forme d'un club et en établissant leur siège en dehors du territoire «TVA» de l'Union européenne.

40. La Commission estime la possibilité d'une exonération difficilement défendable au titre de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive. Les États membres jouissent en outre d'un pouvoir discrétionnaire considérable pour déterminer l'étendue de l'exonération, dès lors que la dernière phrase de cette disposition précise qu'ils ont la faculté de «prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération». La Cour a jugé que cette disposition autorise les États membres à soumettre la location de biens immeubles à la TVA tout en exonérant la seule location de biens résidentiels.

41. La Commission en conclut que l'article 13, B, sous b), de la sixième directive n'empêche pas un État membre d'exclure une prestation de services de l'exonération propre à «l'affermage et la location de biens immeubles», dans la mesure où cette prestation doit être considérée comme la fourniture d'hébergement de vacances pour une courte durée seulement.

VII — Appréciation juridique

A — *Observations liminaires*

1. Nécessité d'une détermination uniforme du lieu de la prestation

42. C'est la question du lieu de l'opération imposable qui a déclenché le litige entre la requérante et les Commissioners. Selon la réponse qui lui est donnée, les opérations effectuées par la requérante dans le cadre de son activité relèvent du pouvoir d'imposition de l'administration fiscale espagnole ou bien de celle du Royaume-Uni.

43. Les dispositions relatives au lieu d'exécution de prestations diverses sont essentielles à l'appréciation de prestations de services transfrontalières du point de vue de la TVA, car elles régissent l'applicabilité des dispositions nationales en matière de TVA [10]. Le champ d'application du système de TVA incluant les livraisons de biens et les prestations diverses effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un entrepreneur, dans le cadre de son activité, le droit national relatif à la TVA ne peut s'appliquer que si le lieu de la prestation est situé à l'intérieur du pays.

2. Les principes fondamentaux régissant le lieu de prestation

44. L'application, par chaque administration fiscale nationale, de critères de rattachement différents pour déterminer le lieu de la prestation conduirait immanquablement à des cas, non seulement de double imposition, mais aussi de non-imposition. C'est justement pourquoi il est particulièrement important de déterminer le lieu de la prestation à l'intérieur du marché commun selon un critère de rattachement unique [11]. Le septième considérant de la sixième directive montre que celle-ci a pour objectif de délimiter les compétences fiscales de chacun des États membres, de façon à éviter ces conflits de compétence [12]. La détermination du critère de rattachement fiscal au niveau communautaire est destinée à parvenir à une délimitation adéquate des domaines d'application respectifs des droits internes en matière de TVA [13].

45. Les conflits de compétence entre États membres peuvent être évités grâce à des règles aussi simples et claires que possible; du point de vue du législateur, différents critères de rattachement sont envisageables à cet effet, selon que l'on privilégie le principe d'origine ou le principe de destination. Le critère

10 — Voir, également, en ce sens Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen — Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen,* Vienne, 1997, p. 121. Voir également Terra, B., et Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives — Introduction to the European VAT,* 2008, tome 1, p. 497, qui considèrent que la théorie de la détermination du lieu de prestation ne concerne pas les opérations qui relèvent de la compétence fiscale d'un seul et même État membre. À partir du moment où les administrations fiscales de plusieurs États membres sont compétentes, par exemple lorsque des marchandises sont transférées sur le territoire d'un autre État membre ou que des prestations sont fournies à une personne domiciliée dans un autre État membre, il n'est plus possible de déterminer avec certitude si une activité a été réalisée sur le territoire d'un certain État ou hors de celui-ci. La détermination du lieu de la prestation est essentielle pour savoir si une TVA doit être perçue et laquelle.

11 — Weiermayer, R., «Der Leistungsort im Blicke der Rechtsprechung der EuGH», dans *EuGH Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (publié par M. Achatz et M. Tumpel), Vienne, 2001, p. 125.

12 — Voir, en ce sens, arrêts du 4 juillet 1985, Berkholz (168/84, Rec. p. 2251, point 14); du 26 septembre 1996, Dudda (C-327/94, Rec. p. I-4595, point 20); du 6 mars 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Rec. p. I-1195, point 10), et du 12 mai 2005, RAL (Channel Islands) e.a. (C-452/03, Rec. p. I-3947, point 23). Dans ces arrêts, la Cour a expliqué que l'objectif des dispositions de l'article 9 de la sixième directive était d'éviter des conflits de compétence susceptibles de conduire à des doubles impositions, ainsi que la non-imposition de recettes.

13 — Selon Menner, S., *Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft — Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe,* Cologne, 1992, p. 81, l'objectif principal de cette disposition est de délimiter clairement les compétences fiscales entre les États membres, afin d'éviter les doubles impositions et la non-imposition de la consommation.

de rattachement est, selon le premier principe, le lieu où l'entreprise a établi le siège de son activité économique et, selon le second, le lieu probable de la consommation ou le lieu de l'utilisation des prestations diverses.

46. Conscient que les deux principes présentent à la fois des avantages et des inconvénients pour le fonctionnement du marché commun, le législateur communautaire a choisi une approche mixte dans les dispositions de la sixième directive consacrées au lieu de la prestation [14], puisque l'article 9, paragraphe 1, dispose que le lieu des prestations est, en principe, l'endroit où est située l'entreprise du prestataire. Toutefois, au paragraphe 2, il a prévu de nombreuses dérogations à ce principe, qui limitent considérablement le champ d'application du paragraphe 1 et réduisent le principe d'origine, sur lequel se fonde pourtant la sixième directive, à une exception [15]. Il existe en outre des règles spécifiques qui prennent en compte les particularités de certaines activités.

3. Nécessité de réagencer les questions préjudicielles

47. Les questions préjudicielles sont conçues en traçant, dans le fond, un ordre d'examen. Ainsi que nous l'avons toutefois dit d'entrée de jeu, elles visent en substance à entendre préciser essentiellement trois points de droit qui peuvent à leur tour être rangés dans deux thématiques distinctes. Il s'agit d'une part de donner la juste qualification fiscale à la prestation de services en question et de déterminer le lieu de la prestation. D'autre part, le juge de renvoi demande si le régime dérogatoire de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive trouve à s'appliquer en l'espèce. Par souci de clarté, les questions préjudicielles doivent être réagencées en respectant l'économie de la réglementation de la TVA et recevoir une réponse dans l'ordre que je propose [16].

48. Je commencerai donc par identifier la prestation caractéristique du service en cause qui fonde la taxation des recettes qui en sont

14 — Dans ses conclusions du 7 mars 2006 dans l'affaire Heger (arrêt du 7 septembre 2006, C-166/05, Rec. p. I-7749, point 27), l'avocat général Sharpston considère que le législateur communautaire a créé un degré de tension interne dans la sixième directive, dans la mesure où la règle concernant le lieu de la prestation de services se fonde sur le principe d'origine plutôt que sur le principe de destination, alors que le principe de base de la TVA, qui est une taxe sur la consommation, est qu'elle doit être prélevée au lieu de consommation.

15 — Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Bruxelles, 2001, p. 293, explique cela par la genèse de la sixième directive. D'après lui, initialement, le principe du siège de l'entreprise apparaissait beaucoup plus pratique dans la proposition de sixième directive dans la mesure où cette proposition contenait à l'origine peu de dérogations. Cependant, lors des ultimes négociations, les dérogations se sont multipliées et le texte adopté par le Conseil en mai 1977 s'avère désormais délicat à appliquer.

16 — Il appartient à la Cour de donner au juge de renvoi une réponse utile qui lui permette de trancher le litige dont il est saisi. Dans cette optique, il incombe, le cas échéant, à la Cour de reformuler la question dont elle est saisie [voir arrêts du 11 juillet 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Rec. p. I-6325, point 32); du 28 novembre 2000, Roquette Frères (C-88/99, Rec. p. I-10465, points 18 et 19), et du 4 mars 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola (C-87/97, Rec. p. I-1301, point 16)].

tirées. Je déterminerai ensuite le lieu de la prestation au regard des règles de la sixième directive. Enfin, j'examinerai la question de l'exonération ou non du service accompli par MRL.

B — *Sur la qualification des services en question et la détermination du lieu de la prestation*

1. Nécessité d'un rapport synallagmatique

49. L'article 2, point 1, de la sixième directive soumet 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 l'article 2, point 1, de la sixième directive, et n'est dès lors taxable, que s'il existe entre l'auteur de la prestation et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par l'auteur de la prestation constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire [17].

17 — Voir, à cet égard, 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, points 26 à 29), et du 21 mars 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Rec. p. I-3293, point 39).

50. La première chose à faire pour qualifier le service en question consiste à rechercher la prestation qui présente un rapport synallagmatique avec la contre-prestation attendue. Le service en cause de MRL consiste, d'après la décision de renvoi, 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 [touristiques] de [MRL]». Cette description ne permet toutefois pas, par la généralité de ses termes, d'apercevoir le rapport entre prestation et contre-prestation.

2. Les différents types de rémunérations

51. Il semble que la méthode la plus efficace consiste à analyser les prestations de la requérante en raisonnant, en quelque sorte, a contrario à partir des rémunérations qu'elle perçoit des clients.

52. Il ressort de la décision de renvoi que MRL ne prélève certes pas de droit d'affiliation, mais demande néanmoins à ses clients de verser différents types de rémunérations en fonction de la catégorie de membre à laquelle ils appartiennent effectivement. Les trois catégories ont en tout cas toutes les trois en commun d'imposer aux membres ordinaires d'acquitter des «frais administratifs» annuels

liés à l'ampleur de leurs droits à des points et des «frais de dossier» pour la réservation de logements lorsqu'ils les convertissent.

53. À cela s'ajoutent la rémunération prélevée à l'acquisition de droits à des points par voie d'achat (ci-après le «prix de vente») ou de cession de semaines d'utilisation et le payement de «frais pour l'obtention de privilèges». D'après les indications du juge de renvoi, cette deuxième voie peut être mise en œuvre de deux manières. La personne déjà titulaire de droits d'utilisation à temps partagé peut faire apport de sa résidence au programme d'options en signant un «contrat d'obtention de privilèges» avec MRL et acquérir ainsi les droits à des points se rapportant aux droits d'utilisation à temps partagé. Autrement, un candidat à l'adhésion au programme d'options qui ne possède pas déjà des semaines d'utilisation à temps partagé peut conclure un «contrat de revente et d'obtention de privilèges» avec MRL, dans le cadre duquel il acquiert simultanément des semaines d'utilisation et en fait apport au programme d'options.

54. Il ressort de la première question que le juge de renvoi ne demande d'examiner le régime de TVA que pour les services accomplis sous la forme d'attribution de droits à des points. Compte tenu du fait que seuls le prix d'achat et les frais pour l'obtention de privilèges présentent un lien avec l'attribution de ces droits à des points, il convient de limiter l'examen à ces deux types de rémunérations.

3. Examen du régime de la TVA de chacune des prestations

a) Les frais pour l'obtention de privilèges

i) Qualification de la prestation caractéristique

55. Les frais pour l'obtention de privilèges, prélevés par MRL, doivent se comprendre comme étant la contrepartie de l'affiliation à un système permettant tout d'abord aux clients d'échanger entre eux des semaines d'utilisation. Ces rémunérations se caractérisent à cet égard par le fait que, tout d'abord, elles ne sont pas liées au succès d'un échange spécifique et, ensuite, que leur versement conditionne l'accès à une bourse virtuelle d'échanges. Il s'ensuit que la véritable prestation ne peut pas être décelée dans l'échange même, mais doit, au contraire, nécessairement consister en un élément antérieur. Cet élément ne peut consister que dans la possibilité donnée par MRL d'échanger des semaines d'utilisation. En ce qui concerne les frais pour l'obtention de privilèges, la véritable

prestation consiste donc à faciliter l'échange de semaines propres d'utilisation. Sur ce point, on peut établir certains parallèles avec le système en cause dans l'affaire RCI Europe, précitée. Ainsi que MRL le relève à juste titre [18], les rémunérations en question sont analogues aux frais d'adhésion et aux cotisations prélevés par RCI Europe.

56. Il convient de rappeler à cet égard les indications que la Cour a données au point 34 de l'arrêt RCI Europe, précité, dans lequel elle examine la qualification à donner à des rémunérations versées au gérant d'une bourse d'échange. Elle y a déterminé que les frais d'adhésion et les cotisations en question «doivent être considérés comme constituant la contrepartie de la participation à un système conçu initialement pour permettre à chaque membre de RCI Europe d'échanger son droit d'utilisation à temps partagé». La Cour en a conclu que «[l]e service fourni par celle-ci consiste à faciliter l'échange, et les frais d'adhésion ainsi que les cotisations annuelles représentent la contrepartie acquittée par un membre pour ce service». Les choses se présentent de manière analogue dans la présente affaire.

57. La circonstance qu'aucun échange n'ait directement lieu entre deux clients dans le présent système et que cet échange se fasse plutôt indirectement par voie d'acquisition de droits à des points et de conversion de points n'enlève rien aux parallèles entre les deux affaires. La finalité du système, qui est de faciliter l'échange de droits d'utilisation d'un logement par la voie d'une plateforme commune gérée par un tiers, est fondamentalement la même. Le système mis en place par MRL ne se distingue de celui rencontré dans l'affaire RCI Europe, précitée, qu'en ce qu'il offre la possibilité d'intégrer des semaines d'utilisation dans un système abstrait de points en les convertissant en points pour les rendre ensuite accessibles à tous les autres clients. Les points, auxquels tout titulaire de droits à des points peut prétendre, reflètent la valeur d'une résidence spécifique tout en constituant en quelque sorte une devise commune que les clients utilisent pour payer la cession de la jouissance d'une résidence.

ii) Détermination du lieu de la prestation

58. Compte tenu des parallèles que nous avons montrés avec l'affaire RCI Europe, précitée, dans la finalité du modèle commercial de chaque gestionnaire ainsi que dans le but de chacune des prestations, il serait en principe concevable de suivre aussi la même approche que dans cette affaire à l'égard des frais pour l'obtention de privilèges.

18 — Voir point 3.3 des observations de MRL, p. 14.

59. Les éléments constitutifs de l'article 9, paragraphe 2, de la sixième directive supposent tout d'abord un lien suffisamment étroit entre le service et le bien immeuble en question. Dans un cas de figure tel que celui qui se présentait dans ladite affaire RCI Europe, la Cour a admis l'existence d'un tel lien. Elle a déterminé à cet égard au point 37 de cet arrêt que «les droits d'utilisation à temps partagé constituent des droits sur des biens immeubles, et leur cession en échange de la jouissance de droits analogues constitue une transaction rattachée à des biens immeubles».

60. S'agissant de savoir quel bien immobilier il faut concrètement considérer en cas d'échange de droits d'utilisation à temps partagé, la Cour a dit pour droit que «l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que le lieu des prestations de services fournies par une association dont l'activité consiste à organiser l'échange entre ses membres de leurs droits d'utilisation à temps partagé portant sur des logements de vacances en contrepartie desquelles cette association perçoit de ses membres des frais d'adhésion, des cotisations annuelles ainsi que des frais d'échange est le lieu où est situé l'immeuble sur lequel le membre concerné est titulaire du droit d'utilisation à temps partagé».

61. Milite pour une approche analogue en l'espèce le rôle d'intermédiaire de MRL dans les rapports réciproques des clients. À l'instar du modèle commercial examiné dans l'affaire RCI Europe, précitée, le client souhaitant échanger sa semaine d'utilisation avec un autre client contacte non pas ce dernier mais MRL. Abonde également en ce sens le véritable but de la prestation pour laquelle sont versés les frais pour l'obtention de privilèges. Le client qui verse à MRL des frais pour l'obtention de privilèges paye en effet non pas pour une prestation de vacances, mais avant tout pour le service de MRL qui est de faciliter l'échange de son droit afférent à un bien immeuble spécifique. Il s'ensuit que la résidence à laquelle se rapporte le service de MRL est celle grevée du droit du titulaire de la semaine d'utilisation candidat à l'échange. Conformément à l'approche suivie par la Cour dans l'arrêt RCI Europe, précité, la taxation des frais pour l'obtention de privilèges se rattache au lieu de la résidence apportée par le client.

b) Prix de vente

i) Qualification de la prestation caractéristique

62. Le prix de vente pour l'acquisition de droits à des points n'est en revanche perçu que dans le cas de figure où le client ne met pas à disposition des droits propres d'utilisation. Il

est versé, ainsi que MRL l'expose [19], dans l'intention d'acquérir concrètement et à l'avenir des droits d'utilisation à temps partagé dans d'autres résidences. On doit dès lors considérer que le service correspondant accompli par MRL consiste à attribuer des droits à des points et à intervenir dans la cession de la jouissance de résidences.

ii) Détermination du lieu de la prestation

63. Il est d'emblée illusoire de transposer au présent cas de figure l'approche suivie à l'égard des frais pour l'obtention de privilèges dès lors que le client ne dispose précisément pas de droits propres d'utilisation qu'il puisse offrir en échange. Il n'est dès lors pas possible de se rattacher à un bien immeuble propre à l'acheteur dans l'application de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive.

64. L'application de cette disposition pourrait toutefois s'envisager par référence au bien immeuble que le client choisit et obtient après conversion de ses points. Cette approche serait conforme aux principes de la réglementation de la TVA et surtout au principe dit «du pays de destination», mais il convient de garder également à l'esprit que la logique qui sous-tend les dispositions concernant le lieu de la prestation de services contenues à l'article 9 de la sixième directive veut que l'imposition s'effectue dans la mesure du possible à l'endroit où les biens et les services sont consommés.

65. En revanche, l'application de la règle générale de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive comporte le risque de voir les opérateurs économiques se soustraire à la TVA due sur leurs prestations de services en établissant leur siège en dehors du territoire d'application de la TVA communautaire. Ainsi que le montrent les points 39 et 40 de l'arrêt RCI Europe, ces considérations ont présidé à l'arrêt de la Cour [20].

66. L'article 9, paragraphe 2, de la sixième directive contenant les règles spéciales, il faut en examiner la vocation à s'appliquer de prime abord, conformément au principe lex specialis derogat legi generali, et les appliquer si les conditions sont réunies [21]. S'il ne devait y avoir aucun facteur de rattachement avec un bien immeuble ambitionné, c'est à l'article 9, paragraphe 1, qu'il convient tout d'abord de se référer.

19 — Voir point 3.33 des observations de MRL, p. 14.

20 — Arrêt RCI Europe (précité à la note 4, points 39 et 40).

21 — En ce sens aussi Weiermayer, R. (cité à la note 11, p. 134).

— Première approche: rattachement à un portefeuille spécifique de résidences

Le lien direct requis avec un bien immeuble

67. L'application de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive se heurte toutefois à une difficulté du fait que le client ignore en principe, au moment où il acquiert des droits à des points, les résidences disponibles dans une année donnée et leur valeur en points. Plusieurs parties qui ont présenté des observations en ont fait état [22]. Ainsi que MRL le suggère [23], une possibilité de surmonter cette difficulté de manière pragmatique et objective serait de fixer le lieu de la prestation par référence au portefeuille de logements disponibles au moment de l'acquisition des droits à des points. Si l'on songe que MRL possède des résidences aussi bien en Espagne qu'au Royaume-Uni, il serait en principe possible de prélever la TVA au prorata des résidences en portefeuille dans les deux États membres et de la verser ensuite aux autorités fiscales respectives. L'avantage de cette approche serait la prévisibilité des obligations fiscales et au bout du compte une plus grande sécurité juridique pour les entreprises qui accomplissent des prestations du type de celles de MRL. La sécurité juridique implique que l'application du droit communautaire doive être prévisible pour les personnes concernées [24] et, ainsi que l'avocat général Poiares Maduro l'a souligné dans les conclusions qu'il a présentées dans l'affaire Optigen e.a. [25], constitue un principe essentiel, précisément dans la fiscalité en tant qu'expression spécifique de la neutralité fiscale [26], qu'il convient de prendre en compte de la manière voulue.

68. Le rattachement «à un bien immeuble» requis par l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive serait ainsi réalisé en ce que la résidence souhaitée, à laquelle se rapporte le service de MRL, proviendra d'un portefeuille de résidences de vacances disponibles, à tout le moins raisonnablement bien définissables. Les indications de MRL le montrent aussi lorsque, contrairement au modèle géré par RCI Europe, elle dit disposer d'un stock minimal de résidences de vacances disponibles pour garantir à tous les clients de pouvoir effectivement convertir leurs points. L'exactitude de cette allégation suppose que le lien avec un bien immeuble soit en tout cas

22 — Voir observations de MRL, p. 7, 9 et 22; point 20 des observations du gouvernement du Royaume-Uni, p. 8, et point 23 des observations du gouvernement grec.

23 — Voir observations de MRL, point 3.22, p. 11, et point 5.10, p. 22.

24 — Voir notamment arrêts du 22 février 1984, Kloppenburg (70/83, Rec. p. 1075, point 11); du 15 décembre 1987, Danemark/Commission (348/85, Rec. p. 5225, point 19); du 1er octobre 1998, Royaume-Uni/Commission (C-209/96, Rec. p. I-5655, point 35); du 22 novembre 2001, Pays-Bas/Conseil (C-301/97, Rec. p. I-8853, point 43), et du 29 avril 2004, Sudholz (C-17/01, Rec. p. I-4243, point 34).

25 — Conclusions du 16 février 2005 (arrêt du 12 janvier 2006, C-354/03, C-355/03 et C-484/03, Rec. p. I-483, point 29).

26 — En ce sens Ridsdale, M., «Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT», dans *EC Tax Review,* 2005, n° 2, p. 87. Terra, B., et Kajus, J. (cité à la note 10, p. 36), évoquent eux aussi l'importance particulière du principe de la sécurité juridique en droit fiscal.

garanti. On doit considérer, selon moi, que la circonstance que le bien immobilier ne soit pas encore mieux défini au moment de l'acquisition de droits à des points ne porte pas à conséquence même au regard de la règle du régime de la TVA voulant que le service se «rattache directement» à un bien immeuble.

pas appropriée, puisque tout service peut, en fin de compte, d'une manière ou d'une autre, être «rattaché» à un bien immeuble, entendu comme un espace délimité. De fait, selon la prestation de services, un tel rattachement à un bien immeuble peut être plus ou moins étroit ou marqué. Cette objection ne se justifie toutefois pas dans l'affaire au principal, car il ne fait aucun doute que l'activité économique de MRL consiste à intervenir dans la cession de la jouissance de biens immeubles.

Lien direct entre le service et la contrepartie

69. On doit relever que la Cour s'est abstenue jusqu'à présent de préciser les conditions requises quant à la nature et au degré de ce rattachement. Elle a simplement jugé, dans l'arrêt Heger [27], que seules des prestations de services présentant un «lien suffisamment direct» avec un bien immeuble relèvent de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, d'autant plus qu'un tel lien caractérise toutes les prestations de services énumérées dans cette disposition. La Cour a ainsi répondu à l'objection de l'avocat général Mme Sharpston [28] qui, dans ses conclusions, avait émis des réserves à l'encontre d'une interprétation de cette disposition fondée uniquement sur son libellé. Elle a fait remarquer, à juste titre, qu'une interprétation trop extensive de l'expression «se rattachant à» ne serait

70. De surcroît, cette approche prendrait en compte le critère de l'«immédiateté de la prestation» [29] reconnu dans la jurisprudence de la Cour. Il veut qu'une prestation de services ne soit taxable que s'il existe un lien direct entre le service rendu et la contrepartie reçue. À y regarder de plus près, le service décrit dans la première question comporte deux transactions: la vente de droits à des points et l'entremise portant sur des résidences grevées de droits d'utilisation à temps partagé et que le client ne peut utiliser qu'après conversion des droits à des points acquis préalablement. Cela conduit nécessairement à se demander à quelle transaction il faut se référer concrètement. Sachant que, dans l'affaire au principal, la transaction est réalisée dès la vente

27 — Arrêt précité à la note 14 (point 24).

28 — Conclusions de l'avocat général Mme Sharpston du 7 mars 2006 (arrêt Heger, précité à la note 14, points 31 et 33).

29 — Arrêts du 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Rec. p. 1443, points 11 et 12), et Tolsma (précité à la note 17, point 13).

des droits à des points et non pas seulement à leur conversion, c'est plutôt à l'endroit du premier service évoqué que l'on doit admettre un lien direct.

Conclusion

71. Dans le cas de figure où les services sont fournis sous la forme d'attribution de droits à des points en échange d'un prix de vente, il serait dès lors concevable de fixer le lieu de la prestation dans les États membres où le prestataire de services gère des biens immeubles au moment où le client acquiert des droits à des points. La TVA devrait dès lors être prélevée au prorata des biens immeubles en portefeuille dans chacun des États membres.

— Deuxième approche: se placer au moment où les points sont convertis

72. Une autre approche envisageable consiste à se fonder non pas sur la vente, mais plutôt sur la deuxième transaction, la conversion de points. Cette approche présente néanmoins des avantages et des inconvénients qui doivent être mis en balance.

Arguments favorables à cette approche

73. Cette approche a tout d'abord l'avantage d'établir un lien net entre le service fourni par MRL et un bien immeuble concret. Il n'y a dès lors pas lieu de se référer à un bien immeuble abstrait non spécifique du portefeuille immobilier du gestionnaire.

74. On pourrait reprocher une nouvelle fois à la première approche d'ignorer que le client conclut la première transaction non pas par amour des points, mais plutôt dans l'idée de pouvoir jouir de la résidence qui sera sélectionnée ultérieurement. Il semble qu'on pourrait soutenir que l'achat de droits à des points ne peut avoir aucune valeur en soi pour le client [30]. On pourrait dire que l'achat ainsi que la conversion des droits à des points doivent être davantage considérés, à y regarder de plus près, comme des préalables pour pouvoir prétendre au droit d'utilisation à temps partagé dans l'une des résidences. Le véritable service ne serait ainsi obtenu que lorsque le

30 — Voir à cet égard arrêt RCI Europe, précité, lequel se fonde apparemment sur des considérations analogues. La Cour a en effet déclaré à juste titre, au point 28, à l'endroit du modèle commercial en cause que «s'il est vrai [...] qu'un membre n'obtient tout d'abord qu'un accès au programme d'échange RCI Weeks en contrepartie du versement des frais d'adhésion, il est également vrai que l'adhésion à un tel programme n'aurait, pour le titulaire d'un droit d'utilisation à temps partagé, pas d'utilité s'il n'avait pas l'intention d'échanger son droit avec celui d'autres membres». On lit plus loin, au point 29, que, «même si les différentes étapes du système RCI Weeks sont prises en considération, il n'en demeure pas moins que, si l'intention d'effectuer un échange des droits d'utilisation à temps partagé au moyen du marché créé par RCI Europe n'existait pas, les frais d'adhésion et les cotisations annuelles seraient dépourvus de toute utilité».

client convertit les droits à des points qu'il a préalablement acquis en un droit autre d'utilisation à temps partagé. Le fait générateur de la taxe ne devrait intervenir et la taxe ne devrait devenir exigible qu'à ce moment-là conformément à l'article 10, paragraphe 2, premier alinéa, de la sixième directive. Selon cette règle générale, 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.

75. Si l'on devait pencher pour cette approche, on pourrait soutenir en plus que la référence exclusive à la première transaction n'aurait pas seulement pour conséquence de scinder artificiellement le service en question, ce qui compliquerait inutilement l'application des règles de la TVA. L'imposition des recettes tirées à la faveur de la vente de droits à des points dès la première transaction ne pourrait de surcroît pas se fonder sur l'article 10, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la sixième directive. Cette disposition comporte une dérogation au régime général, évoqué plus haut lorsque nous avons cité l'article 10, paragraphe 2, premier alinéa, en prévoyant que, dans le cas de versement d'un acompte, la TVA devient exigible sans que la livraison ou la prestation ait encore été effectuée. Cependant, ainsi que la Cour l'a justement déterminé dans l'arrêt BUPA Hospitals et Goldsborough Developments [31], afin que la taxe puisse devenir exigible dans une telle situation, il faut que tous les éléments pertinents du fait générateur, c'est-à-dire de la livraison ou de la prestation à venir, soient déjà connus et donc, en particulier, que les biens ou les services soient désignés avec précision [32]. La Cour en a conclu que «ne sauraient être soumis à la TVA les acomptes versés pour des livraisons de biens ou des prestations de services non encore clairement identifiées» [33].

76. Si l'on transposait ces indications à l'affaire au principal, on devrait constater que, au moment où il acquiert des droits à des points, le client n'est précisément pas encore en mesure, on l'a dit, de connaître les résidences disponibles dans une année donnée et la valeur qu'elles auront en points. Il y a en outre une autre incertitude dans le cas de figure où le client cède un droit propre d'utilisation à temps partagé d'autant plus que c'est MRL qui établit le classement des logements en points en sorte que le choix du client est d'emblée limité aux résidences qu'il peut se permettre en points. Dans ce contexte, on ne pourrait dès lors pas dire que, au moment de la première transaction, les éléments essentiels de la taxe exigible soient établis. On devrait dès lors exclure en l'espèce l'application de l'article 10, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la sixième directive.

77. Dans un examen objectif de tous les aspects du service accompli par MRL, on

31 — Arrêt du 21 février 2006 (C-419/02, Rec. p. I-1685).

32 — Ibidem, point 48.

33 — Ibidem, point 50.

devrait dès lors considérer, dans cette approche, que la transaction qui compte ici, celle qui caractérise principalement la prestation de services, est la conversion des droits à des points que le client a préalablement acquis. Le lieu de la prestation devrait dès lors être fixé à l'endroit où est située la résidence que le client obtient après conversion de ses points.

Arguments contre cette approche

78. Cette approche comporte toutefois un certain nombre d'inconvénients essentiellement en raison, ainsi que nous l'exposerons, de la difficulté de calculer la TVA au cas par cas.

79. Indépendamment de l'approche retenue, la TVA est toujours calculée sur le chiffre d'affaires réalisé dans la vente de droits à des points. Si l'on se réfère non pas à la vente de droits à des points, mais, comme dans la deuxième approche, à la conversion de points, il sera nécessaire, aux fins du calcul de la TVA, de transformer à chaque fois les points convertis par le client en droits à des points et ensuite dans la valeur pécuniaire de chaque droit à des points. Le chiffre d'affaires à imposer résultera de la somme de ces montants. Cependant, à l'examen, cette opération apparaît très complexe d'autant plus qu'elle est tributaire de différents facteurs.

80. Un des facteurs est par exemple la valeur pécuniaire variable de chaque droit à des points. C'est ainsi que la décision de renvoi indique un prix de vente de 2,50 GBP par droit à des points, mais il en ressort toutefois que des rabais sont consentis de temps à autre à des fins promotionnelles. Il s'ensuit que le prix de vente n'est pas constant, mais qu'il est sujet à des variations.

81. Un autre facteur est l'opacité du taux de conversion des droits à des points en points. Les droits à des points et les points ne peuvent pas être mis sur le même pied. Les droits à des points ne constituent plutôt qu'un droit des clients à se voir attester chaque année un certain nombre de points correspondant à leurs droits à des points. Seuls ces derniers sont convertis. Faute d'indications plus précises quant aux faits, on n'aperçoit pas la méthode selon laquelle les points sont attestés chaque année. On n'aperçoit surtout pas le nombre de points sur lesquels le client peut exactement compter par droit à des points.

82. Un inconvénient essentiel de cette approche est, dans certaines circonstances, l'absence de taxation de chiffres d'affaires sur de longues périodes. Les clients qui acquièrent des droits à des points ne convertiront pas toujours l'intégralité de leurs points, mais épargneront les points non consommés pendant une année pour les utiliser l'année suivante. Les statuts de MRL leur en donnent expressément le droit. En d'autres mots, entre l'achat des points et leur conversion il n'est pas rare qu'il s'écoule un temps considérable durant lequel, si on suit cette approche, aucune

TVA ne sera prélevée alors que le client a déjà payé pour ses droits à des points et qu'une transaction taxable non négligeable est déjà intervenue en principe de ce fait. Dans cette approche, le chiffre d'affaires ne sera taxé qu'à la conversion des points.

83. La pertinence de la première transaction apparaît véritablement dans le fait que, au bout du compte, il faut récapituler le processus de transformation du prix de vente en droits à des points et enfin en points dans un calcul régressif pour déterminer le chiffre d'affaires imposable. Ce calcul régressif requerrait toutefois une comptabilité complexe de la part de MRL pour rendre le système aussi clair que possible tant pour les clients redevables de la TVA que pour les autorités fiscales. Le client aura en principe intérêt à ne voir imposer que le montant correspondant aux points qu'il a réellement convertis. De leur côté, les autorités fiscales auront intérêt à ce qu'un système aussi abstrait que celui de MRL ne fasse pas l'objet d'abus à des fins d'évasion fiscale. Ces considérations doivent être prises en compte pour décider l'approche à retenir parmi toutes celles possibles.

84. Au cours de la procédure orale, MRL a insisté sur les problèmes pratiques liés à cette approche. MRL a notamment exposé de manière convaincante que, compte tenu de la longue durée des contrats, il ne saurait être exclu que les taux de TVA connaissent des modifications entre l'acquisition de droits à des points et la conversion de points, ce qui compliquerait un peu plus le calcul de la TVA pour chaque client.

85. Un autre problème que pose cette approche est le régime de la TVA à réserver au cas où le client ne convertit pas ses points, mais les abandonne tout simplement. La décision de renvoi n'évoque pas expressément, il est vrai, cette éventualité d'abandonner les points, mais elle paraît néanmoins implicitement prévue dans les stauts ainsi qu'il ressort de la lecture des règles relatives à la cession de points non utilisés l'année suivante.

Conclusion

86. Par ces motifs, je conclus que la deuxième approche, se plaçant au moment de la conversion de points, ne contribue à première vue qu'à une solution raisonnable. Elle a, d'une part, l'avantage de créer de manière simple un lien direct avec un bien immeuble en permettant ainsi de déterminer le lieu de la prestation sans aucun doute possible. D'autre part, il est à craindre que sa mise en œuvre s'accompagne de difficultés d'ordre administratif. La première approche, qui implique d'appliquer l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive en se référant à un portefeuille spécifique de résidences, me

paraît en revanche simple à mettre en œuvre et pragmatique. C'est la raison pour laquelle il est recommandé de suivre la première approche.

c) Sur la possibilité d'hébergement dans des hôtels

87. Les considérations émises plus haut doivent aussi valoir lorsque le titulaire de droits à des points échange finalement ses points, comme on le voit dans la deuxième question, sous f), contre un hébergement dans des hôtels exploités par MRL, à la condition que ces hôtels fassent également partie du portefeuille de logements disponibles au moment de l'acquisition de droits à des points.

88. L'hébergement dans le secteur hôtelier constitue en effet également une prestation de services «se rattachant à un bien immeuble» au sens de cette disposition. Cette analyse est corroborée par la clarification que le législateur communautaire a apportée dans la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008, modifiant la directive 2006/112 [34] en ce qui concerne le lieu des prestations de services [35]. La directive 2008/8 modifie en effet l'article 47 de la directive 2006/12, anciennement l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, en ce sens que la notion de prestation de services se rattachant à un bien immeuble s'entend aussi de la «fourniture de logements dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire» ainsi que l'«octroi de droits d'utilisation d'un bien immeuble et [les] prestations».

89. La faculté que les statuts confèrent aux clients d'échanger leurs points contre un hébergement dans des hôtels exploités par MRL ne change rien à l'analyse juridique. Il faut plutôt toujours se fonder sur le mode d'acquisition des droits à des points par les clients [36].

d) La prestation ne saurait être qualifiée d'adhésion à un club

90. En revanche, on ne saurait partager l'idée du gouvernement du Royaume-Uni de qualifier la prestation caractéristique d'adhésion à un club obéissant à l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive.

34 — JO L 44, p. 11.

35 — Terra, B., et Kajus, J. (cité à la note 10, p. 514) ne voient dans cette modification du texte de cette disposition qu'une clarification du régime juridique déjà existant. Milite aussi en ce sens le sixième considérant de la directive 2008/8 indiquant que des exclusions spécifiques visant à garantir que l'imposition se fasse au lieu de consommation devraient essentiellement être fondées sur les «critères existants».

36 — Voir, sur les modalités de l'acquisition de droits à des points, point 54 des présentes conclusions.

91. Ainsi que la Commisison l'expose à juste titre, dans l'affaire au principal, si le client paye, ce n'est pas pour adhérer à un club. Les payements qu'il réalise ne font pas office de cotisations périodiques de membre versées par forfaits en échange d'un ensemble de prestations. Contrairement à l'affaire Kennemer Golf [37], dans laquelle les choses se présentaient de la sorte [38], dans l'affaire au principal, chacun des payements peut parfaitement être affecté à une prestation particulière. Indépendamment de cela, l'analyse du gouvernement du Royaume-Uni n'est juridiquement pas défendable depuis l'arrêt RCI Europe, précité. Dans cette affaire, dans laquelle il s'agissait d'apprécier le régime de la TVA d'un modèle commercial analogue à l'adhésion à un club, la Cour est parvenue à dégager, au terme d'un examen scrupuleux de toutes les circonstances de l'affaire, un rapport synallagmatique entre les différents types de cotisations et chacune des prestations accomplies par l'association [39].

92. L'application de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive pouvait s'envisager dans cette affaire, car, dans un second temps, la Cour a déterminé que l'accès à une bourse d'échange de droits d'utilisation à temps partagé n'est qu'un élément accessoire à la véritable finalité de l'adhésion qui est de participer à l'échange ou d'avoir la possibilité d'y participer [40]. Quand on sait que la Cour a considéré que des droits d'utilisation à temps partagé constituent des droits sur des biens immeubles, et leur cession en échange de la jouissance de droits analogues constitue une transaction rattachée à des biens immeubles [41], l'application de cette disposition en l'espèce paraît concluante.

93. Il s'ensuit que, dans l'affaire au principal, il est exclu de faire jouer l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive au motif que la prestation de services en cause doive être qualifiée d'adhésion à un club.

e) Conclusion intermédiaire

94. Il convient donc de répondre à la troisième question, sous a), que les prestations de MRL 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 (devenu article 45 de la directive 2006/112) dont le lieu doit se déterminer en prenant en compte les éléments suivants.

95. S'agissant des frais pour l'obtention de privilèges, le lieu de la prestation est le lieu où se situe la résidence grevée du droit d'utilisation à temps partagé du membre en question.

96. S'agissant du prix de vente, le lieu de la prestation se détermine selon l'État membre

37 — Arrêt précité à la note 17.
38 — Ibidem.
39 — Arrêt RCI Europe (précité à la note 4, points 34 et 35).
40 — Ibidem (point 35).
41 — Ibidem (point 37).

dans lequel l'auteur du service gère des résidences au moment où les clients acquièrent des droits à des points. La TVA doit être prélevée au prorata des résidences en portefeuille dans les États membres en question.

C — *Sur la possibilité d'exonération*

1. L'entremise dans l'hébergement dans des hôtels exploités par MRL

97. La question de l'exonération ou non de la prestation de services de MRL appelle résolument une réponse négative à l'endroit de la vente de droits à des points et de l'entremise dans l'hébergement dans des hôtels exploités par MRL, car l'article 13, B, sous b), point 1, de la sixième directive exclut expressément de l'exonération les opérations d'hébergement effectuées dans le secteur hôtelier.

2. L'entremise dans l'hébergement dans des résidences grevées de droits d'utilisation à temps partagé de tiers

98. En revanche, la question de savoir si l'entremise rémunérée de MRL dans l'hébergement dans des résidences grevées de droits d'utilisation à temps partagé de tiers est soumise ou non à la TVA appelle un examen approfondi. Pour répondre à cette question, il faut en effet savoir si cette activité doit être qualifiée de «location de biens immeubles» au sens de l'article 13, B, sous b), et si d'éventuels régimes dérogatoires jouent.

a) Les exonérations et dérogations de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive en général

99. Selon la sixième directive, la location de biens immeubles est en principe exonérée de la TVA. Ainsi que l'avocat général Jacobs l'a exposé de manière circonstanciée dans l'affaire Blasi [42], cette exonération reflète les difficultés particulières qu'il y a à appliquer la TVA à de tels biens. À l'inverse des biens ordinaires, la terre n'est pas le résultat d'un processus de production; la location constitue plutôt une activité relativement passive, ne générant pas de valeur ajoutée significative. Bien qu'elle constitue une activité économique au sens de l'article 4 de la sixième directive, elle est en principe exonérée de l'imposition. Il en va autrement des opérations visées à l'article 13, B, sous b), en ce qu'elles impliquent une

42 — Conclusions du 25 septembre 1997 (arrêt du 12 février 1998, C-346/95, Rec. p. I-481, points 15 et 16).

exploitation plus active des biens immeubles, justifiant une imposition [43].

100. Le rapport règle-exception de cette disposition rejaillit en définitive aussi sur l'interprétation de chaque condition d'application. Le principe de neutralité fiscale énoncé dans le cinquième considérant de la première directive [44] veut que la taxe soit prélevée de la manière la plus globale et générale possible en sorte que les faits générateurs de la taxe, qui tracent son champ d'application, appellent une interprétation large. Il en découle à l'inverse que les dérogations, c'est-à-dire les exonérations, appellent une interprétation stricte [45]. Le quatrième considérant de la deuxième directive [46], abrogée dans l'intervalle, l'exprimait lui aussi en ces termes: «que pour pouvoir appliquer le système de façon simple et neutre et maintenir le taux normal de la taxe dans des limites raisonnables, il est nécessaire de limiter les régimes particuliers et les mesures d'exception».

101. Même si la sixième directive est muette sur ce point, la Cour donne toujours une interprétation restrictive aux exonérations fiscales de celle-ci en se référant à sa jurisprudence constante. Dans une application par analogie du principe exposé plus haut, la Cour a déterminé que «les termes employés pour désigner les exonérations visées à l'article 13 de la sixième directive sont d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti» [47].

b) La notion de «location de biens immeubles»

102. En outre, la Cour considère que les exonérations figurant à l'article 13 de la sixième directive sont des notions autonomes de droit communautaire et appellent de ce fait

43 — Voir les indications analogues données par l'avocat général La Pergola dans ses conclusions du 18 mars 1999 dans l'affaire Amengual Far (arrêt du 3 février 2000, C-12/98, Rec. p. I-527, point 9) et par l'avocat général Ruiz-Jarabo Colomer dans ses conclusions du 4 mai 2004 dans l'affaire Temco Europe (arrêt du 18 novembre 2004, C-284/03, Rec. p. I-11237, point 24).

44 — Première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 71, p. 1301).

45 — En ce sens Lohse, C., «Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht», dans *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (cité à la note 11, p. 62).

46 — Deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 71, p. 1303). Abrogée par l'article 37 de la sixième directive.

47 — Arrêts du 15 juin 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737, point 13); du 11 août 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Rec. p. I-2341, point 19); du 5 juin 1997, SDC (C-2/95, Rec. p. I-3017, point 20); Blasi (précité à la note 42, point 18); du 7 septembre 1999, Gregg (C-216/97, Rec. p. I-4947, point 12); du 12 septembre 2000, Commission/Royaume-Uni (C-359/97, Rec. p. I-6355, point 64), et Commission/Irlande (C-358/97, Rec. p. I-6301, points 52 et 55); du 18 janvier 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Rec. p. I-493, point 25); du 12 juin 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Rec. p. I-5965, point 23); Temco Europe (précité à la note 43, point 17), et du 3 mars 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, Rec. p. I-1527, point 29).

une interprétation de droit communautaire [48]. Cela vaut bien sûr aussi pour la notion de «location» dont la caractéristique fondamentale consiste, aux yeux de la Cour, à «conférer à l'intéressé, 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» [49]. 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 [50]. Ce qui est décisif c'est la nature objective de l'opération en cause [51] indépendamment de la qualification que les parties ont donnée à l'opération [52].

103. Le droit d'utilisation que le client obtient en échange de ses points remplit à mon avis ces conditions. D'une part, ce droit présente, ainsi que MRL l'expose de manière convaincante [53] et que la majorité des parties, qui ont présenté des observations, l'admettent à tout le moins implicitement, des caractéristiques correspondant à la «location» visée à l'article 13, B, sous b), au sens de cette définition. D'autre part, indépendamment de sa nature juridique, qui se détermine en vertu des droits respectifs des États membres [54], le droit d'utilisation à temps partagé confère à son titulaire un droit d'usage comparable à celui que lui donne la location d'un logement [55]. Je l'ai déjà relevé dans les conclusions que j'ai présentées dans l'affaire RCI Europe [56].

104. On doit certes concéder que le rôle d'intermédiaire que la requérante joue à titre

48 — Arrêts du 26 mars 1987, Commission/Pays-Bas (235/85, Rec. p. 1471, point 18); Stichting Uitvoering Financiële Acties (précité à la note 47, point 11); SDC (précité à la note 47, point 21); du 12 novembre 1998, Institute of the Motor Industry (C-149/97, Rec. p. I-7053, point 17); Commission/Irlande (précité à la note 47, point 51); du 8 mars 2001, Skandia (C-240/99, Rec. p. I-1951, point 32); du 10 septembre 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833, point 25); du 16 janvier 2003, Maierhofer (C-315/00, Rec. p. I-563, point 25); Sinclair Collis (précité à la note 47, point 22); Temco Europe (précité à la note 43, point 16); Fonden Marselisborg Lystbådehavn (précité à la note 47, point 27); du 19 avril 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, Rec. p. I-3225, point 15), et du 6 décembre 2007, Walderdorff (C-451/06, Rec. p. I-10637, point 16).

49 — 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 Sinclair Collis (précité à la note 47, point 25).

50 — Voir arrêt Stockholm Lindöpark (précité à la note 47, point 26).

51 — Voir arrêt Cantor Fitzgerald International (précité à la note 49, point 33).

52 — Voir arrêt Maierhofer (précité à la note 48, point 39).

53 — Voir point 3.18 des observations de MRL, p. 9.

54 — L'article 1er de la directive 94/47/CE du Parlement européen et du Conseil, du 26 octobre 1994, concernant la protection des acquéreurs pour certains aspects des contrats portant sur l'acquisition d'un droit d'utilisation à temps partiel de biens immobiliers (JO L 280, p. 83), prévoit que «les États membres restent compétents pour les autres aspects, entre autres pour déterminer la nature juridique des droits qui font l'objet des contrats visés par la présente directive». L'article 2 de cette même directive définit dès lors le droit d'utilisation à temps partagé comme «un droit réel ou tout autre droit portant sur l'utilisation d'un ou de plusieurs biens immobiliers, pendant une période déterminée ou déterminable de l'année qui ne peut être inférieure à une semaine».

55 — Kelp, U., *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden, 2005, p. 118 et suiv., fait observer que, sur le plan du droit des obligations, la mise à disposition du logement constitue l'élément essentiel du «time-sharing», puisque, sans elle, le «time-sharing» portant sur des résidences de vacances n'est pas concevable. C'est pourquoi, selon l'opinion dominante dans la doctrine, le rapport contractuel relève, pour l'essentiel, du droit locatif. L'auteur considère qu'il en va ainsi dès lors que les prestations de services se limitent à l'entretien, au nettoyage et à la gestion du bien sur lequel porte le «time-sharing», d'autant plus que l'entretien du bien locatif fait partie des obligations du bailleur, même dans les contrats de location proprement dits. En outre, le nettoyage et la gestion du bien constituent des prestations accessoires par rapport à la mise à disposition du logement.

56 — Voir point 123 de mes conclusions dans l'affaire RCI Europe, précitée.

professionnel dans la jouissance de résidences de vacances ne comporte visiblement pas de cession de droit d'un membre à un autre. D'après la décision de renvoi, les droits d'utilisation sont plutôt mis à la disposition du trustee en sorte que le client ne recueille pas lui-même le droit d'utlisation à temps partagé. Il convient toutefois de relever que les conventions à temps partagé prévoient d'ordinaire la faculté de céder à titre gratuit ou onéreux des droits d'utilisation à un tiers, ce qui permet à ce dernier d'invoquer lui aussi ces droits [57]. On doit considérer sur ce point que le client, qui recueille la jouissance d'une résidence de vacances dans ces conditions, se retrouve dans une position analogue à celle du titulaire du droit d'utlisation à temps partagé.

105. La qualification que nous défendons ici de «location» au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive se heurte uniquement à l'analyse du gouvernement du Royaume-Uni qui me paraît toutefois peu convaincante dès lors qu'elle se fonde exclusivement sur la première transaction, à savoir la vente de droits à des points. C'est ainsi qu'il motive par exemple son analyse en indiquant premièrement que cette transaction ne comporte pas de cession d'un bien immeuble suffisamment déterminé et deuxièmement que les droits à des points ne seraient pas convertis dans certaines circonstances. Cette position est toutefois formaliste à l'excès en ce qu'elle se fonde tout d'abord sur un aspect seulement du modèle commercial de MRL et occulte ensuite complètement la finalité même de la première transaction. Le client acquiert en effet des droits à des points en vue d'obtenir en définitive une semaine à temps partagé dans une résidence de vacances [58]. Pour qualifier de «location» la nature juridique de la cession de l'utilisation, il est dès lors indifférent que, le cas échéant, les caractéristiques particulières du bien immobilier ne soient pas suffisamment connues, car, en tout état de cause, les conditions de l'utilisation sont connues des parties au contrat. Ces conditions de l'utilisation correspondent, on l'a vu [59], à la définition que la Cour a donnée de la location dans le contexte de la TVA. Il convient dès lors de rejeter l'analyse défendue par le gouvernement du Royaume-Uni.

106. Il s'ensuit que, dans l'affaire au principal, nous avons bel et bien affaire à la «location d'un bien immeuble» au sens de cette disposition. La question qui subsiste est de savoir si une dérogation joue.

57 — Vanbrabant, B., *Time-Sharing,* Bruxelles 2006, p. 48, fait remarquer que l'échange n'opère pas le transfert du droit d'utilisation. Il donne seulement naissance à des droits de créance entre les utilisateurs et/ou l'entreprise qui gère la bourse d'échange. Kelp, U. (cité à la note 56, p. 26) estime que la possibilité de mettre des droits d'utilisation à la disposition de tiers explique le succès actuel des bourses d'échange. Les titulaires de droits d'utilisation à temps partagé qui ne veulent pas user eux-mêmes de leur droit devraient en principe trouver eux-mêmes un utilisateur. C'est seulement le placement du bien dans une bourse d'échange, coordonnant les souhaits d'échange des titulaires, qui donne toute sa souplesse au «time-sharing» et permet d'élargir le cercle des clients potentiels.

58 — Voir point 75 des présentes conclusions.

59 — Voir point 104 des présentes conclusions.

c) La règle dérogatoire de l'article 13, B, sous b), point 1, de la sixième directive joue-t-elle?

107. En l'espèce, on peut imaginer que joue dans certaines circonstances la règle excluant de l'exonération «des opérations d'hébergement … effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire». Le logement dans les résidences, qui nous intéresse ici, pourrait en effet s'apparenter à un «hébergement […] effectué dans le cadre […] de secteurs ayant une fonction similaire». On doit considérer ici que, en tant que dérogation à l'exonération proprement dite, l'article 13, B, sous b), point 1, de la sixième directive ne saurait en principe recevoir une interprétation stricte, afin de donner ainsi effet à la règle tendant à soumettre de manière générale à la taxe toutes les opérations imposables [60].

108. L'application de cette disposition dérogatoire favoriserait tout d'abord, sur le plan de la politique fiscale, une application cohérente de la réglementation de la TVA en l'espèce en ce qu'il n'y a manifestement aucune raison de soumettre un logement de courte durée dans une résidence de vacances à un régime fiscal différent de celui de l'hébergement dans le secteur hôtelier. Ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, le client a en principe la liberté de choisir entre ces deux voies. Lier l'imposition des chiffres d'affaires réalisés par MRL à un éventuel droit d'option du client ne serait pas conforme au principe de neutralité fiscale qui requiert une imposition générale de toutes les opérations et une égalité de traitement dans l'imposition [61]. La prévisibilté de l'application de la réglementation de la TVA en souffrirait. Faute d'indications contraires, les deux prestations se différencient à peine et ne justifient dès lors pas de régime fiscal différent.

109. Le régime de l'article 13, B, sous b), point 1, de la sixième directive montre que, à côté de l'hébergement hôtelier, il peut parfaitement exister d'autres secteurs ayant une fonction similaire susceptibles d'être assujettis à la TVA étant entendu que, aux termes de cette disposition, les États membres peuvent prévoir d'autres dérogations à cette exonération. Ainsi que la Cour l'a déclaré dans l'arrêt Blasi [62], les États membres jouissent d'une marge d'appréciation 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

60 — Voir arrêt Blasi (précité à la note 42, point 19) ainsi que point 18 des conclusions de l'avocat général Jacobs dans cette affaire. Dans l'esprit de l'avocat général, la notion de «secteurs ayant une fonction similaire» appelle une interprétatiuon large, car elle a pour objet de garantir que les opérations d'hébergement temporaire similaires à celles réalisées dans le secteur hôtelier, et donc potentiellement en concurrence avec ces dernières, soient imposées.

61 — Voir point 101 des présentes conclusions.

62 — Précité à la note 42.

la sixième directive [63]. Cette marge d'appréciation trouve sa limite dans la finalité de cette disposition qui est, s'agissant de la mise à disposition de pièces d'habitation, que les opérations — taxables — d'hébergement effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire doivent être distinguées des opérations exonérées que sont la location et l'affermage de biens immeubles. Dans ce même arrêt, la Cour a reconnu aux États membres la faculté de transposer l'article 13, B, sous b), point 1, de la sixième directive en introduisant des critères leur paraissant appropriés pour établir cette distinction [64]. Elle a jugé approprié le critère tiré de la durée de l'hébergement pour faire la distinction entre l'hébergement dans le secteur hôtelier (en tant qu'opération taxable) et la location de pièces d'habitation (en tant qu'opération exonérée) [65].

110. Compte tenu de ce que les opérations en question, à savoir le logement dans des résidences de vacances et l'hébergement dans le secteur hôtelier, ont en substance la même fonction et se distinguent de la simple location par la courte durée de l'hébergement, il semble à tout le moins évident d'appliquer cette jurisprudence par analogie au cas d'espèce.

63 — Ibidem, point 21.

64 — Ibidem, point 22.

65 — Ibidem, point 23.

d) L'habilitation conférée par l'article 13, B, sous b), point 1, deuxième alinéa, de la sixième directive

111. Au cas non improbable où les circonstances concrètes de l'espèce conduiraient à dénier la «fonction similaire» requise par le texte, notamment parce que le logement dans les résidences de vacances de MRL ne serait en principe pas assorti du même type de prestations que celles dont le client bénéficierait dans un hôtel [66], il reste, ainsi que la Commission l'indique à juste titre [67], que les États membres resteraient en tout cas compétents, au titre de l'habilitation générale de l'article 13, B, sous b), deuxième alinéa, de la sixième directive et de la marge d'appréciation qu'elle comporte, pour exclure également de l'exonération ce type de logement de courte durée dans des résidences de vacances. Cette disposition leur permet en effet de prévoir d'autres cas de figure exclus de l'exonération

66 — En fonction des clauses concrètes du contrat. Dans les conclusions qu'il a présentées dans l'affaire Blasi (arrêt précité à la note 42), l'avocat général Jacobs a admis qu'un assujetti qui, par exemple, louerait pour une courte durée un logement pour des vacances, remplit en substance la même fonction qu'un assujetti du secteur hôtelier et est en concurrence avec ce dernier. La différence essentielle entre ce type de locations et la location d'un logement en exonération de taxes gît dans le caractère temporaire de l'hébergement offert. En tout état de cause, la location de courte durée est en principe davantage assortie de prestations annexes telles que le service de literie et le nettoyage des parties communes voire même de parties privées; de surcroît, elles impliquent une exploitation du bien plus active que les locations de longue durée dans la mesure où elles requièrent une surveillance et une gestion plus importantes.

67 — Voir point 47 des observations écrites de la Commisison.

de la location de biens immeubles [68]. C'est en cela qu'elle possède une portée normative propre par rapport aux cas de figure que le législateur communautaire a énumérés à l'article 13, B, sous b), points 1 à 4, de la sixième directive.

112. 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 taxe la location à titre onéreux d'un logement dans des résidences grevées de droits d'utilisation à temps partagé détenus par des tiers, dans la mesure où cette activité économique a pour objet un hébergement de courte durée.

D — *Conclusions*

113. On peut dire, en résumé, que la prestation accomplie par MRL, 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 des complexes touristiques, doit être considérée comme participant d'une «prestation de services se rattachant à un bien immeuble» au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive (devenu article 45 de la directive 2006/112).

114. S'agissant de la détermination du lieu de la prestation, il faut une nouvelle fois distinguer selon les prestations accomplies en échange des frais pour l'obtention de privilèges et des prix de vente.

115. Le lieu d'une prestation de services accomplie par une association dont l'activité consiste à faciliter l'échange de droits d'utilisation de logements en prélevant en contrepartie chez ses clients des frais pour l'obtention de privilèges est le lieu où est située la résidence grevée du droit d'utilisation à temps partagé du client concerné.

116. Le lieu d'une prestation de services consistant à vendre des droits à des points se determine selon l'État membre dans lequel l'auteur du service a des résidences au moment où les clients acquièrent des droits à des points. La taxe doit être prélevée au prorata des résidences en portefeuille dans les États membres en question.

117. La possibilité d'exonération doit être admise quand on sait que la prestation de services décrite plus haut doit être qualifiée de «location d'un bien immeuble» au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive [devenu 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.

68 — Voir arrêts du 15 décembre 1993, Lubbock Fine (C-63/92, Rec. p. I-6665, point 13), et Amengual Far (précité à la note 43, point 10).

VIII — Conclusion

118. À la lumière des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre comme suit aux questions préjudicielles de la Court of Session (Scotland):

«1) Une prestation comme celle qu'accomplit MRL, 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 touristiques de MRL, doit être considérée comme participant 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 (devenu article 45 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée).

2) À l'égard des 'frais pour l'obtention de privilèges', le lieu de la prestation est le lieu où est sise la résidence grevée des droits d'utilisation à temps partagé du membre concerné. À l'égard du 'prix de vente', le lieu de la prestation se determine selon l'État membre dans lequel l'auteur du service gère des résidences au moment où les clients acquièrent des droits à des points. La taxe doit être prélevée au prorata des résidences en portefeuille dans les États membres en question.

3) La prestation de services décrite plus haut doit certes être qualifiée de 'location d'un bien immeuble' au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive [devenu 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.»