

T.V.A., Opérations complexes et refacturation – l'état de la question en 2013

Vincent SEPULCHRE ¹

Administrateur délégué S.O.G.E.F. SCRL-FS

Professeur à l'Ecole Supérieure des Sciences Fiscales (ICHEC)

Maître de conférences à H.E.C. – Ecole de gestion de l'Université de Liège

Membre du Tax Institute de de l'Université de Liège

Assistant en droit fiscal à l'U.L.B.

Appliquer les règles de la T.V.A. n'est pas toujours une sinécure, même pour un fiscaliste averti.

Il est courant, en cette matière, de se concentrer sur des questions purement techniques, dont la réponse se trouve dans le Code de la T.V.A. ou dans la directive européenne 2006/112/CE du 28 novembre 2006. Dans ce gisement de questions d'examens potentielles, l'enseignant pourra même dénicher LE sujet non équivoque qui n'offrirait aux étudiants aucun motif de recours...

Pourtant, dans la pratique professionnelle, la T.V.A. vise l'activité économique et cette activité est rarement confinée à des situations relevant de telles questions théoriques. Dans la plupart des cas auxquels nous sommes confrontés, il s'agit de biens et/ou de services complexes, mêlant plusieurs biens ou services. Avant de s'interroger sur la taxation ou sur l'endroit de taxation, voire sur l'application d'une exonération (totale ou partielle), le premier travail du professionnel sera donc de démêler l'enchevêtrement, dégager les fils, puis de tirer les conclusions T.V.A. nécessaires.

Fameux travail. Comment y voir clair?

Depuis les années 80, la Cour de Justice de l'Union européenne a été amenée à prendre position sur ce sujet délicat et aux multiples conséquences.

TABLE DES MATIÈRES

| | | |
|------|---|----|
| 1. | Les problèmes | 5 |
| 1. | Opérations complexes et refacturation | 5 |
| 2. | Les implications des opérations complexes et de la refacturation | 5 |
| 2. | Les principes | 5 |
| 2.1. | Opérations bilatérales mêlant différents biens et/ou services matériellement fournis par leur facturant au consommateur final: opérations uniques ou distinctes? | 5 |
| 2.2. | Opérations trilatérales de refacturation de biens et/ou services non matériellement fournis par leur facturant au consommateur final: les articles 13, § 2, et 20, § 1 ^{er} , du Code belge de la T.V.A. | 6 |
| 3. | Les conséquences en matière de distinction entre livraison de biens et prestation de services | 8 |
| 7. | Généralités | 8 |
| 8. | Application aux opérations complexes bilatérales de construction d'immeuble | 8 |
| 9. | Application aux opérations complexes bilatérales de livraisons de marchandises contre remboursement ou payées par carte de crédit | 9 |
| 10. | Application aux opérations complexes bilatérales de livraison et la pose d'un câble à fibres optiques reliant deux Etats membres | 9 |
| 11. | Application aux opérations complexes bilatérales de reprographie et la définition européenne de la livraison de biens | 9 |
| 12. | Application aux opérations complexes bilatérales de service de restauration | 10 |
| 13. | Application aux opérations complexes bilatérales de fourniture de programmes informatiques | 10 |
| 14. | Autres applications | 10 |
| 4. | Les conséquences en matière de localisation des prestations de services | 11 |
| 15. | Les lignes de force des règles de rattachement national du lieu des prestations de services, jusqu'au 31 décembre 2009 | 11 |
| 16. | Application aux opérations complexes bilatérales de contrats d'élimination de déchets | 12 |
| 17. | Application aux opérations complexes bilatérales d'entreposage et de traitement de marchandises | 12 |
| 18. | Application aux opérations trilatérales de refacturation | 12 |
| 5. | Les conséquences en matière de taxation et d'application des exemptions T.V.A. | 13 |
| 5.1. | Généralités | 13 |
| 5.2. | Les conséquences pour les opérations bilatérales mêlant différents biens et/ou services matériellement fournis par leur facturant au consommateur final | 14 |
| 5.3. | Les conséquences pour les opérations trilatérales de refacturation de biens et/ou services non matériellement fournis par leur facturant au consommateur final | 21 |

1. www.sogef.be.

| | |
|---|----|
| 6. Les conséquences en matière de taux de T.V.A. | 26 |
| 51. Les aspects concrets et spécifiques d'une prestation séparable d'une prestation globale | 26 |
| 52. La possibilité d'une ventilation du prix en ses différentes composantes | 27 |
| 53. L'arrêt C-94/09 du 6 mai 2010 Commission contre France, à propos des transports funéraires, et la position belge à propos des prestations des pompes funèbres | 28 |
| 5. Conclusion | 29 |

1. Les problèmes

1. Opérations complexes et refacturation

Dès l'abord, distinguons deux sortes de problèmes:

1° D'une part, les opérations complexes peuvent l'être en raison de la fourniture conjointe, par un assujetti agissant en tant que tel, de différents biens et/ou prestations dans la même opération économique.

C'est le problème «bilatéral» des opérations complexes, dans lequel deux parties sont en cause (fournisseur et client).

Quel sera le régime de taxation de cet ensemble? Ventilation des différents éléments à distinguer ou taxation en bloc?

2° D'autre part, les opérations complexes peuvent se caractériser par la fourniture physique de tout ou partie de leurs éléments, non pas par l'assujetti facturant lui-même, mais par d'autres intervenants «sous-traitants».

C'est le problème «trilatéral» des refacturations de biens et services non matériellement fournis par leur facturant au consommateur final, dans lequel trois parties sont en cause (sous-traitant, fournisseur facturant et client final).

Quel sera le régime de taxation de cette refacturation par l'assujetti facturant? Faut-il se figer sur la réalité physique ou faut-il assimiler la refacturation à la fourniture physique?

2. Les implications des opérations complexes et de la refacturation

Telles sont les deux questions que nous tenterons de résoudre, sachant que, selon la Cour de Justice elle-même, la question concernant l'étendue d'une opération revêt une importance particulière, du point de vue de la T.V.A., tant pour localiser le lieu des opéra-

tions taxables que pour l'application du taux de taxation ou, le cas échéant, des dispositions relatives aux exonérations².

2. Les principes

2.1. Opérations bilatérales mêlant différents biens et/ou services matériellement fournis par leur facturant au consommateur final: opérations uniques ou distinctes?

3. Le traitement T.V.A. des opérations complexes

Pour assurer un traitement uniforme des opérations principales qui comprennent également des prestations de services ou des livraisons de biens accessoires, livrés ou prestés avec cette opération principale, une jurisprudence constante de la Cour de Justice considère que chaque prestation de services et chaque livraison de biens doit en principe être considérée comme distincte et indépendante. Toutefois, il ne faut pas appliquer ce principe au point d'en arriver à décomposer artificiellement certaines livraisons de biens et prestations de services qui, logiquement, forment un tout. De ce fait, il importe en premier lieu de rechercher les éléments caractéristiques de l'opération en cause pour déterminer si l'assujetti livre au consommateur plusieurs prestations principales distinctes ou une prestation unique³.

Il y aura donc une opération unique, pour la T.V.A., dans les deux situations suivantes mises en évidence par la Cour de Justice.

1) Il s'agit d'une opération unique, notamment lorsque un ou plusieurs éléments doivent être considérés comme constituant l'opération principale, alors qu'un ou plusieurs autres éléments doivent être regardés comme une ou plusieurs opérations accessoires⁴; dans ce cas, l'ensemble des opérations accessoires partagera le sort fiscal de l'opération principale.

Une opération doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle ne constitue pas pour la clientèle une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal, le fait qu'un prix unique soit facturé n'ayant pas d'importance décisive à cet égard⁵.

2. C.J.C.E., arrêt *Levob Verzekeringen et OV Bank* du 27 octobre 2005, C-41/04, *Rec.*, 2005, I-9433; *T.F.R.*, 2006, p. 399, note W. PANIS; *F.J.F.*, 2007, p. 886.

3. C.J.C.E., arrêt *Levob Verzekeringen et OV Bank* du 27 octobre 2005, C-41/04, *Rec.*, 2005, I-9433; *T.F.R.*, 2006, p. 399, note W. PANIS; *F.J.F.*, 2007, p. 886. C.J.U.E., arrêt *BGZ Leasing sp. z o.o.* du 17 janvier 2013, C-224/11, non encore publié au *Rec.* C.J.U.E., arrêt *Deutsche Bank AG* du 19 juillet 2012, C-44/11, non encore publié au *Rec.*

4. C.J.U.E., arrêt *Město Žamberk* du 21 février 2013, C-18/12, non encore publié au *Rec.* C.J.U.E., arrêt *Deutsche Bank AG* du 19 juillet 2012, C-44/11, non encore publié au *Rec.*

5. C.J.C.E., arrêt *Card Protection Plan Ltd (CPP) c/ Commissioners of Customs & Excise* du 25 février 1999, C-349/96, *Rec.*, 1999, I-973. C.J.C.E., arrêt *Levob Verzekeringen et OV Bank* du 27 octobre 2005, C-41/04, *Rec.*, 2005, I-9433; *T.F.R.*, 2006, p. 399, note W. PANIS; *F.J.F.*, 2007, p. 886. C.J.U.E., arrêt *BGZ Leasing sp. z o.o.* du 17 janvier 2013, C-224/11, non encore publié au *Rec.*
Sur le fait que ces éléments de réponse ne sont pas applicables en matière d'importation, voy. C.J.C.E., arrêt *Dollond & Aitchison* du 23 février 2006, C-491/04, *Rec.*, 2006, I-2129.

2) En outre, dans certaines circonstances, plusieurs prestations formellement distinctes, qui pourraient être fournies isolément et ainsi donner lieu, séparément, à taxation ou à exonération, doivent être considérées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes⁶.

Lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par un assujéti à un consommateur, envisagé comme un consommateur moyen, sont si étroitement liés qu'ils forment objectivement, sur un plan économique, un tout dont la dissociation revêtirait un caractère artificiel, l'ensemble de ces éléments ou de ces actes constitue ainsi une prestation unique aux fins de l'application de la T.V.A.⁷.

Néanmoins, il n'existe pas de règle absolue quant à la détermination de l'étendue d'une prestation du point de vue de la T.V.A. et il convient dès lors, pour déterminer l'étendue d'une prestation, de prendre en considération l'ensemble des circonstances⁸, afin de déterminer, d'une part, si l'on se trouve en présence de deux ou de plusieurs prestations distinctes ou d'une prestation unique⁹. Aux fins de déterminer si l'assujéti livre au consommateur, envisagé comme un consommateur moyen, plusieurs prestations principales distinctes ou une prestation unique, il convient de rechercher les éléments caractéristiques de l'opération en cause et de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule celle-ci. A cet égard, peu importe le fait que, dans d'autres circonstances, les éléments en cause peuvent être ou sont fournis isolément étant donné que cette possibilité est inhérente au concept d'opération unique composée¹⁰.

L'élément prédominant doit donc être déterminé en se fondant sur le point de vue du consommateur moyen et en ayant égard, dans le cadre d'une appréciation d'ensemble, à l'importance qualitative, et non simplement quantitative, des éléments relevant, par exemple, d'une exonération, par rapport à ceux ne relevant pas d'une exonération¹¹.

Il ne faudra alors PAS distinguer et ventiler en fonction des différents biens ou services mais soumettre ou ne pas soumettre à la T.V.A. la totalité de la somme due par le client selon le «statut» de l'opération principale, SAUF dans certains cas bien précis où l'administration fiscale n'a pas jugé économiquement juste de respecter ce principe (voy. aussi les problèmes

posés par des taux de T.V.A. différents applicables aux différents éléments d'un contrat).

2.2. Opérations trilatérales de refacturation de biens et/ou services non matériellement fournis par leur facturant au consommateur final: les articles 13, § 2, et 20, § 1^{er}, du Code belge de la T.V.A.

4. Les articles 13, § 2, et 20, § 1^{er}, du Code belge de la T.V.A.

Lorsque des livraisons de biens ou des prestations de services sont accompagnées de l'intervention d'un intermédiaire commercial, ou en cas de sous-traitance, le professionnel avisé devra faire attention à l'application éventuelle de la "règle du commissionnaire" (art. 13 C.TVA et art. 20, § 1, C.TVA).

En effet, en ce qui concerne la T.V.A., dans la situation où un intermédiaire est chargé par une personne (le commettant) d'acheter certains biens ou de se procurer certains services pour le compte du commettant, à partir du moment où cet intermédiaire agit en son nom propre vis-à-vis des fournisseurs de ces biens ou services, il est considéré comme acheteur (vis-à-vis du tiers fournisseur) et revendeur (vis-à-vis de son commettant) des biens ou services qu'il achète pour le compte de son commettant.

De même, en ce qui concerne la T.V.A., dans la situation où un intermédiaire est chargé par une personne (le commettant) de vendre certains biens ou de prester certains services pour le compte du commettant, à partir du moment où cet intermédiaire agit en son nom propre vis-à-vis des acheteurs de ces biens ou services, il est considéré comme acheteur (vis-à-vis de son commettant) et revendeur (vis-à-vis des tiers acheteurs) des biens ou services qu'il revend pour le compte de son commettant.

Or, une entreprise intermédiaire est légalement **réputée agir en son nom propre, à partir du moment où elle reçoit ou à partir du moment où elle établit une facture, une note de débit ou tout autre écrit équivalent libellé à son nom**, sans même possibilité de preuve contraire.

A ce propos, l'on notera que l'article 28 de la directive

Sur l'application en cas d'exonération partielle, voy. C.J.C.E., arrêt Talacre Beach Caravan Sales du 6 juillet 2006, C-251/05, Rec., 2006, I-6269. Voy. aussi, en matière hospitalière, C.J.U.E., arrêt Commission / Pays-Bas du 25 mars 2010, C-79/09, Rec., 2010, I-40 (publ. somm.).

6. C.J.U.E., ordonnance Purple Parking Ltd et Airparks Services Ltd contre Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, du 19 janvier 2012, C-117/11, non encore publié au Rec. C.J.U.E., arrêt RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o. du 27 juin 2013, C-155/12, non encore publié au Rec.
7. C.J.C.E., arrêt Levob Verzekeringen et OV Bank du 27 octobre 2005, C-41/04, Rec., 2005, I-9433; T.F.R., 2006, p. 399, note W. PANIS; F.J.F., 2007, p. 886. C.J.U.E., arrêt RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o. du 27 juin 2013, C-155/12, non encore publié au Rec. C.J.U.E., arrêt Město Žamberk du 21 février 2013, C-18/12, non encore publié au Rec. C.J.U.E., arrêt BGŻ Leasing sp. z o.o. du 17 janvier 2013, C-224/11, non encore publié au Rec. C.J.U.E., arrêt Deutsche Bank AG du 19 juillet 2012, C-44/11, non encore publié au Rec.
8. C.J.U.E., arrêt Field Fisher Waterhouse LLP contre Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, du 27 septembre 2012, C-392/11, non encore publié au Rec. C.J.U.E., arrêt BGŻ Leasing sp. z o.o. du 17 janvier 2013, C-224/11, non encore publié au Rec.
9. C.J.U.E., arrêt Město Žamberk du 21 février 2013, C-18/12, non encore publié au Rec.
10. C.J.U.E., ordonnance Purple Parking Ltd et Airparks Services Ltd contre Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, du 19 janvier 2012, C-117/11, non encore publié au Rec.
11. C.J.U.E., arrêt Město Žamberk du 21 février 2013, C-18/12, non encore publié au Rec.

européenne T.V.A. 2006/112/CE du 28 novembre 2006, prévoit que, lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question; l'article 373 de la même directive prévoit que les États membres qui, au 1^{er} janvier 1978, appliquaient des dispositions dérogeant à cet article 28, peuvent continuer à les appliquer. Pour les livraisons de biens, l'article 14, § 2, c), de la même Directive prévoit qu'est considérée comme livraison de biens, la transmission d'un bien effectuée en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente (voy. aussi l'article 5, § 2, c), de la Deuxième directive T.V.A. 67/228/CEE du 11 avril 1967).

Il est à noter que nos articles 13, § 2, et 20, § 1^{er}, du Code belge de la T.V.A. viennent en droite ligne de l'ancien article 53 du Code des taxes assimilées au Timbre, applicable jusqu'au 31 décembre 1970 pour les taxes de transmission, mais sans aucun fondement dans la directive européenne.

Toutefois, force est de constater que le texte légal belge va plus loin que le texte européen. L'on aura donc spécialement égard au considérant n° 43 de l'arrêt de la Cour de Justice du 14 juillet 2011:

«À cet égard, doit être pris en considération, notamment, le fait que l'exercice de leur activité nécessite ou non la détention d'une autorisation des autorités publiques, que les bulletins émis par les buralistes mentionnent le nom de TFB, que les clients acceptent, selon les mentions figurant sur ces bulletins, de se soumettre aux clauses du règlement de cette société, que les fonds de commerce exploités par les buralistes portent l'enseigne de ladite société qui en est le propriétaire et que, avant les faits au principal, les buralistes agissaient ou non en tant que mandataires. En revanche, l'existence éventuelle d'une disposition nationale en matière de TVA étendant la fiction juridique prévue à l'article 6, paragraphe 4, de la sixième directive au-delà des critères fixés à cette disposition ne saurait être prise en considération dans le cadre de la vérification permettant d'établir si les buralistes agissaient ou non en leur nom propre. En effet, si les conditions telles qu'elles résultent du seul article 6, paragraphe 4, de la sixième directive n'étaient pas remplies, l'exonération de la TVA prévue à l'article 13, B, sous f), de cette directive en ce qui concerne les paris ne trouverait pas à s'appliquer dans l'affaire au principal.» [nous soulignons]¹².

5. Conséquence

En cas d'application de cette "règle du commissionnaire", au lieu d'avoir une seule opération entre le

commettant et le tiers acheteur ou fournisseur, on double donc, dans les relations entre le commettant et l'intermédiaire, l'opération fournie au tiers acheteur ou achetée au tiers fournisseur.

Lorsqu'un intermédiaire est considéré comme un commissionnaire, il y a donc toujours DEUX OPERATIONS SUCCESSIVES DE MEME NATURE (livraison de biens ou prestation de services):

- *intermédiaire recruté par un commettant pour ACHETER pour le compte de ce commettant:*
1ère opération: TIERS FOURNISSEUR à INTERMÉDIAIRE
2ème opération: INTERMÉDIAIRE à COMMETTANT
- *intermédiaire recruté par un commettant pour REVENDRE pour le compte de ce commettant:*
1ère opération: COMMETTANT à INTERMÉDIAIRE
2ème opération: INTERMÉDIAIRE à TIERS ACHETEUR.

Ainsi, lorsqu'un intermédiaire est considéré comme un commissionnaire, il faut OBLIGATOIREMENT vérifier POUR CHAQUE OPERATION si cette opération est imposable à la T.V.A. (le vendeur de chaque opération est-il un assujetti agissant en tant qu'assujetti ordinaire? Chaque opération est-elle à titre onéreux? Chaque opération est-elle réputée être effectuée en Belgique?).

6. Application en matière immobilière

Lorsqu'une personne veut vendre un appartement, elle peut choisir de le vendre à un tiers acheteur soit par elle-même, soit par le biais d'une agence immobilière.

Le régime normal de cette intervention est le suivant:

- pour la vente de l'appartement au tiers acheteur, il s'agit d'une livraison de biens effectuée par le propriétaire directement pour le tiers acheteur;
- pour l'intervention de l'agence immobilière en faveur du propriétaire de l'appartement, il s'agit d'une prestation de service de courtage ou de mandat effectuée par l'agence directement pour le propriétaire vendeur.

Par contre, lorsque l'agence immobilière remet au tiers acheteur une facture libellée au nom de cette agence pour la vente de l'appartement, on appliquera alors la "règle du commissionnaire", où le règlement de l'affaire sera le suivant pour la T.V.A.:

- pour la vente de l'appartement au tiers acheteur, il s'agit d'une livraison de biens effectuée par l'agence immobilière (et non plus par le vrai propriétaire) pour le tiers acheteur;

12. C.J.U.E., arrêt État belge contre Pierre Henfling et autres, du 14 juillet 2011, C-464/10, Rec., 2011, I-6219.

- pour l'intervention de l'agence immobilière en faveur du propriétaire de l'appartement, il s'agit également d'une livraison de biens (et non plus d'une prestation de service de courtage ou de mandat) effectuée par le propriétaire pour l'agence immobilière.

Ainsi, en cas d'application de la règle du commissionnaire en matière immobilière, il faudra bien vérifier les conditions d'exemptions immobilières pour chacune des opérations effectuées tant par l'agence immobilière pour le tiers acheteur, que par le propriétaire pour l'agence immobilière, selon que l'agence immobilière et le propriétaire de l'appartement désirent ou non soumettre à la T.V.A. la vente de cet appartement.

3. Les conséquences en matière de distinction entre livraison de biens et prestation de services

7. Généralités

Une opération à la sortie est une prestation de services lorsqu'elle réunit les conditions suivantes.

- 1° **L'opération n'est PAS une livraison de biens**, au sens du Code de la T.V.A. (art. 18, § 1^{er}, C.TVA). Ainsi, dès qu'il n'y a pas de transfert à une personne du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire, on est automatiquement en présence d'un service;
par contre, l'on se trouve face à une livraison de biens, lorsque l'opération réunit les conditions suivantes:
- 1° l'opération a pour objet un bien, au sens du Code de la T.V.A. (art. 9), à savoir toute chose meuble ou immeuble qui existe et qui est corporelle, et ce y compris l'électricité, le gaz, la chaleur et le froid; les droits réels, autres que le droit de propriété (usufruit sur immeuble, superficie, emphytéose, servitude,...), donnant à leur titulaire un pouvoir d'utilisation sur les biens immeubles, sont également considérés comme des biens corporels pour la T.V.A.; sont toutefois exclus de la qualification de biens, les droits d'emphytéose constitués ou cédés par une entreprise pratiquant la location – financement de biens immeubles dans le cadre d'un contrat de location – financement d'immeubles au sens de l'article 44, § 3, 2°, b., C.TVA;
- 2° l'opération a pour but le transfert du pouvoir de disposer de ce bien comme un propriétaire (art. 10 et 11 du Code de la T.V.A.); le bien doit donc être transféré à un acheteur de telle manière que ce dernier puisse en disposer comme un propriétaire,

même si le droit de propriété sur ce bien ne lui est pas formellement transféré; est donc considéré comme "livraison d'un bien", le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer en fait comme si elle était le propriétaire de ce bien, même s'il n'y a pas de transfert de la propriété juridique du bien¹³.

- 2° **L'opération a la forme d'un contrat procurant un avantage "consommable" et licite à un tiers**; de la même manière que pour les livraisons de biens, il faut que le service fourni procure un avantage consommable et licite pour un tiers-acheteur, qui a contracté afin d'obtenir le service offert par le vendeur.

8. Application aux opérations complexes bilatérales de construction d'immeuble

En appliquant cette définition de la livraison de biens, la différence peut être subtile entre livraison d'un bâtiment et prestations de services de construction d'un bâtiment finalement délivré au maître de l'ouvrage.

Ainsi, dans le cas d'une affaire soumise à la Cour de Justice,

- des époux, de même que d'autres candidats à la construction, avaient chargé une société financière d'acquérir pour eux un terrain à bâtir et d'y édifier un bâtiment à usage d'habitation; dans l'exécution de ce contrat, ils avaient acquis une part de copropriété sur un terrain non bâti;
- l'ensemble des copropriétaires, regroupés dans une société de droit civil, avaient conclu un contrat d'entreprise avec une société de construction aux fins de l'édification du bâtiment;
- les époux, quant à eux, avaient conclu un certain nombre de contrats, à savoir un contrat d'assistance à la construction, un contrat de gestion locative, un contrat concernant l'obtention de documents fiscaux, un contrat de cautionnement et un contrat d'intermédiaire en matière de financement.

Dans un tel schéma, la question se posait donc de savoir si les livraisons de biens et les prestations de services dont il s'agissait et qui visaient à l'édification du bâtiment forment, ensemble avec l'opération portant sur le terrain, une opération immobilière unique pouvant être qualifiée de livraison d'un bâtiment et du sol y attenant, en raison de la connexité économique de l'ensemble des opérations partielles considérées et de leur finalité commune qui est la réalisation du bâtiment sur le terrain acquis. La Cour de Justice a répondu par la négative; on ne saurait parler d'une telle opération unique que lorsque les deux catégories de biens livrés, à savoir le bâtiment et le sol, font, au regard du droit de la vente, l'objet d'une seule et même livraison, en ce sens qu'il s'agit de la livraison d'un

13. C.J.C.E., arrêt Staatssecretaris van Financiën c/ Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV du 8 février 1990, C-320/88, Rec., 1990, I-285.

terrain bâti; or, en l'espèce, les livraisons de biens et les prestations de services des entrepreneurs et artisans du bâtiment, qui constituent des opérations juridiquement distinctes de l'opération portant sur le terrain, intervenue avec un autre entrepreneur, ne peuvent être considérées comme formant, ensemble avec cette dernière opération, une unité susceptible d'être qualifiée de livraison unique d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attaché. Ces livraisons de biens et prestations de services des entrepreneurs et artisans du bâtiment suivent donc leur propre régime d'imposabilité et d'exemption éventuelle, sans être visées par l'exemption de l'article 44, § 3, 1, du Code de la T.V.A.¹⁴.

9. Application aux opérations complexes bilatérales de livraisons de marchandises contre remboursement ou payées par carte de crédit

Lorsque des transporteurs effectuent des livraisons de marchandises contre remboursement, moyennant le prix du transport plus une indemnité dénommée «provision de remboursement» majorée de la T.V.A., le contrat comprend deux prestations de services dont la seconde (clause de remboursement) est si imbriquée dans la première (transport) par la volonté des parties que ces deux prestations ne peuvent être dissociées dans leur exécution, car la livraison par le transporteur du bien transporté à son destinataire ne peut être réalisée que si celui-ci remet le prix du bien fixé par l'expéditeur et, en cas de non-paiement, le transporteur ne saurait livrer le bien à son destinataire. Selon la Cour, l'exécution de ces deux prestations étant inséparable, il est nécessaire, pour réaliser l'objectif de neutralité concurrentielle recherchée par les directives sur la T.V.A., que la perception du prix des marchandises transportées soit considérée comme une prestation accessoire au transport de biens pour être ainsi soumise à la taxe à la valeur ajoutée dans tous les Etats membres, pour réaliser l'égalité de traitement entre les différents modes de transport, et pour assurer que dans tous les Etats membres cette prestation soit taxée dans les mêmes conditions¹⁵.

De même, il a été jugé que les frais supplémentaires facturés par un prestataire de services de télécommunications à ses clients, lorsque ceux-ci paient ces services non pas par le système de «débit direct» ou par virement par l'intermédiaire du Bankers' Automated

Clearing System, mais par carte de crédit, par carte de débit, par chèque ou en espèces au guichet d'une banque ou au comptoir d'un agent habilité à recevoir le paiement pour le compte de ce prestataire de services, ne constituent pas la contrepartie d'une prestation de services distincte et indépendante de la prestation de services principale consistant à fournir des services de télécommunications¹⁶.

10. Application aux opérations complexes bilatérales de livraison et la pose d'un câble à fibres optiques reliant deux Etats membres

Une opération portant sur la livraison et la pose d'un câble à fibres optiques reliant deux Etats membres et situé en partie en dehors du territoire de la Communauté doit être regardée comme une livraison de biens, lorsqu'il apparaît que, à la suite des essais de fonctionnement effectués par le fournisseur, le câble sera transféré au client, lequel pourra en disposer en tant que propriétaire, que le prix du câble lui-même représente une partie clairement prépondérante du coût total de ladite opération et que les services du fournisseur se limitent à la pose du câble, sans en altérer la nature et sans l'adapter aux besoins spécifiques du client¹⁷.

11. Application aux opérations complexes bilatérales de reprographie et la définition européenne de la livraison de biens

L'activité de reprographie répond aux caractéristiques d'une livraison de biens dans la mesure où elle se limite à une simple opération de reproduction de documents sur des supports, le pouvoir de disposer de ceux-ci étant transféré du reprographe au client qui a commandé les copies de l'original. Une telle activité doit être qualifiée toutefois de «prestation de services», lorsqu'il apparaît que celle-ci s'accompagne de prestations de services complémentaires susceptibles, eu égard à l'importance qu'elles revêtent pour leur destinataire, au temps que nécessite leur exécution, au traitement que requièrent les documents originaux et à la part du coût total que ces prestations de services représentent, de revêtir un caractère prédominant par rapport à l'opération de livraison de biens, de sorte qu'elles constituent une fin en soi pour leur destinataire¹⁸.

14. C.J.C.E., arrêt Hans-Dieter et Ute Kerrutt c/ Finanzamt Mönchengladbach-Mitte du 8 juillet 1986, C-73/85, *Rec.*, p. 2219.

15. C.J.C.E., arrêt NV Nederlandse Spoorwegen c. Staatssecretaris van Financiën du 12 juin 1979, 126/78, *Rec.*, 1979, p. 2041.

Sur la définition de ce qu'il faut entendre par prestation accessoire, voy. plus récemment:

– C.J.C.E., arrêt Jürgen Dudda du 26 septembre 1996, C-327/94, *Rec.*, 1996, I-4595; *Rev. T.V.A.*, n° 127, p. 328;

– C.J.C.E., arrêt Card Protection Plan Ltd (CPP) c/ Commissioners of Customs & Excise du 25 février 1999, C-349/96, *Rec.*, 1999, I-973;

– C.J.C.E., arrêt Commission c. France du 11 janvier 2001, C-76/99, *Rec.*, 2001, I-249; *Rev. TVA*, 2002, p. 276;

– C.J.C.E., arrêt Primback Ltd c. Royaume-Uni du 15 mai 2001, C-34/99, *Rec.*, 2001, I-3833; *T.F.R.*, 2001, p. 1031, note P. DAUW; *F.J.F.*, 2003, p. 13;

– C.J.C.E., arrêt Bertelsmann AG c. Allemagne du 3 juillet 2001, C-380/99, *Rec.*, 2001, I-5163; *F.J.F.*, 2001, p. 726;

– C.J.C.E., arrêt Levob Verzekeringen et OV Bank du 27 octobre 2005, C-41/04, *Rec.*, 2005, I-9433; *T.F.R.*, 2006, p. 399, note W. PANIS; *F.J.F.*, 2007, p. 886.

16. C.J.U.E., arrêt Everything Everywhere Ltd, anciennement T-Mobile (UK) Ltd du 2 décembre 2010, C-276/09, *Rec.*, 2010, I-2359.

17. C.J.C.E., arrêt Aktiebolaget NN du 29 mars 2007, C-111/05, *Rec.*, 2007, I-2697.

18. C.J.U.E., arrêt Graphic Procédé du 11 février 2010, C-88/09, *Rec.*, 2010, I-1049.

12. Application aux opérations complexes bilatérales de service de restauration

Les prestations de services de restauration se caractérisent également tant par un aspect de livraisons de nourriture et de boissons, consommées par le bénéficiaire de la livraison, et un aspect de service, soit dans la préparation préalable des nourritures et boissons, soit dans la mise à disposition des locaux et services accessoires à cette consommation sur place.

Sur cette distinction, la Cour de Justice a déjà décidé que les opérations de restauration consistant à servir des plats destinés à être consommés sur place, sont à considérer comme des prestations de services, et non comme des livraisons de biens; en effet, de telles opérations sont en effet caractérisées par un faisceau d'éléments et d'actes, dont la livraison de nourriture n'est qu'une composante et au sein duquel les services prédominent largement¹⁹.

13. Application aux opérations complexes bilatérales de fourniture de programmes informatiques

Lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par un assujetti à un consommateur, envisagé comme un consommateur moyen, sont si étroitement liés qu'ils forment objectivement, sur un plan économique, un tout dont la dissociation revêtirait un caractère artificiel, l'ensemble de ces éléments ou de ces actes constitue une prestation unique aux fins de l'application de la T.V.A. Tel est le cas d'une opération par laquelle un assujetti fournit à un consommateur un logiciel standard précédemment développé et commercialisé, enregistré sur un support, ainsi que l'adaptation subséquente de ce logiciel aux besoins spécifiques de cet acquéreur, ainsi que la formation dispensée au personnel de ce consommateur, même moyennant paiement de prix distincts²⁰.

En effet, il apparaît alors qu'une telle opération a pour objet économique la fourniture, par un assujetti à un consommateur, d'un logiciel fonctionnel qui soit spécifiquement adapté aux besoins dudit consommateur. A cet égard, l'on ne saurait, sans verser dans l'artifice, considérer qu'un tel consommateur a acquis auprès du même fournisseur, d'abord, un logiciel préexistant qui, en l'état, ne présentait pourtant aucune utilité aux fins de son activité économique, et, seulement ensuite, les adaptations, seules propres à conférer une telle utilité audit logiciel. La circonstance, mise en exergue dans la question, que des prix distincts ont été contractuellement prévus pour la fourniture du logiciel de

base, d'une part, et pour l'adaptation de celui-ci, d'autre part, n'est, quant à elle, pas déterminante. En effet, une telle circonstance n'est pas de nature à affecter le lien objectif étroit qui vient d'être relevé à propos desdites livraison et adaptation ni leur appartenance à une opération économique unique.

14. Autres applications

Ainsi, il y aura un service pour l'entièreté du prix dans les cas suivants:

- vu que les biens livrés (support sonore, livres comptables, original de l'affiche elle-même, disquette contenant le logiciel) ne sont que le support et l'accessoire du travail:
 - en cas d'enregistrement de musique sur un support sonore (matrice);
 - de tenue de comptabilité;
 - de reportage photographique ou vidéo (en ce compris la livraison des albums photos ou des cassettes vidéos du reportage);
 - de conception "sur mesure" d'un logiciel informatique;
 - de remise d'un logiciel standard sur support matériel, en exécution d'une convention par laquelle la société détentrice des droits sur le logiciel accorde à son client des licences lui permettant d'équiper de ce logiciel différents postes de travail²¹ (en cas de remise de plusieurs supports matériels, du moment que le nombre de supports matériels reste minime par rapport au nombre de licences accordées);
 - de conception d'une affiche de publicité;
- le développement seul d'un film photo constitue une prestation de services de travail sur un bien apporté par le client, le film; sans impression des photos, il n'y a donc qu'un service de développement, vu qu'il n'y a aucun transfert de bien supplémentaire au client;
- lorsqu'un monopole de vente est accordé par un fournisseur dans le cadre d'un marché de vente, de telle sorte que la personne qui reçoit ce monopole de vente paie au fournisseur une redevance sur chaque unité vendue, la concession de ce droit doit être considérée comme une modalité des ventes intervenues: ce monopole de vente sera donc soumis à la T.V.A. en faisant partie de la base d'imposition des biens vendus, sans distinguer entre la vente des biens et les sommes portées en compte pour le monopole de vente;
- les services de management, à savoir les services d'une entreprise consistant à gérer et à diriger une autre entreprise, en qualité de gérant ou d'administrateur, ou si, en vertu d'un accord, cette entreprise

19. C.J.C.E., arrêt Faaborg-Gletting Linien A/S c. Finanzamt Flensburg du 2 mai 1996, C-231/94, *Rec.*, 1996, I-2395; *J.T.D.E.*, 1996, p. 163; *Rev. T.V.A.*, n° 124, p. 1108. Voy., plus récemment, C.J.U.E., arrêt Finanzamt Burgdorf contre Manfred Bog (C-497/09), CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG contre Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (C-499/09), Lothar Lohmeyer contre Finanzamt Minden (C-501/09) et Fleischerei Nier GmbH & Co. KG contre Finanzamt Detmold (C-502/09), du 10 mars 2011, *Rec.*, 2011, I-1457.

20. C.J.C.E., arrêt Levob Verzekeringen et OV Bank du 27 octobre 2005, C-41/04, *Rec.*, 2005, I-9433; *T.F.R.*, 2006, p. 399, note W. PANIS; *F.J.F.*, 2007, p. 886.

21. Déc. adm. n.E.T. 100.360 du 20 novembre 2002.

peut imposer à l'autre entreprise de suivre une politique déterminée, en ce compris les informations fournies à titre complémentaire et les supports "papier" ou "informatique" de ces informations et directives.

De même, il y aura une livraison de biens pour l'entièreté du prix dans les cas suivants, vu que le prix englobe pour la T.V.A. les services éventuellement nécessaires pour arriver au bien corporel devant être fourni au client:

- en cas de travaux d'impression de cartes de visite ou de films photos (avec ou sans développement du film photo), de brochures, d'affiches publicitaires, vu que le but principal de l'opération pour le client est l'obtention de ces biens corporels; suivent ici le sort de la livraison des biens, notamment les services de lay-out;
- en cas de livraison de fourrages à des agriculteurs, avec en même temps mise à disposition de ceux-ci de petits silos meubles à utiliser exclusivement pour le stockage, l'indemnité due au fournisseur pour la mise à disposition de ce silo étant calculée en proportion de la quantité de fourrages livrés;
- la fabrication et la livraison d'une maquette pour un architecte;
- la vente d'un logiciel standardisé (article fabriqué en série), sauf lorsqu'il s'agit de la remise d'un logiciel standard sur support matériel, en exécution d'une convention par laquelle la société détentrice des droits sur le logiciel accorde à son client des licences lui permettant d'équiper de ce logiciel différents postes de travail (en cas de remise de plusieurs supports matériels, du moment que le nombre de supports matériels reste minime par rapport au nombre de licences accordées) (dans ce dernier cas, il s'agit d'une prestation de service pour le tout; voy. plus haut).

4. Les conséquences en matière de localisation des prestations de services

15. Les lignes de force des règles de rattachement national du lieu des prestations de services, jusqu'au 31 décembre 2009

Selon la jurisprudence de la Cour de Justice rendue sur les règles de localisation des prestations de services applicables jusqu'au 31 décembre 2009, aux fins d'éviter les conflits de compétence²², dans le cas d'une prestation complexe prise dans son ensemble, son rattachement aux règles générales des articles 43 à 45 de la directive 2006/112/CE (ex-art. 9, § 1, de la sixième

directive [= article 21, § 2, du Code belge de la T.V.A.]), ou des critères spécifiques des articles 46, 52, 56 et 57 de la directive 2006/112/CE (ex-art. 9, § 2, de la sixième directive [= article 21, § 3, du Code belge de la T.V.A.]), doit être de nature à assurer sa taxation rationnelle et homogène, en tenant compte de tous les éléments qui caractérisent ladite prestation.

Ainsi, avant de pouvoir décider si, dans une situation donnée, une prestation de services déterminée relève des règles générales des articles 44 et 45 de la directive TVA, qui prévoient les règles générales, il y a lieu de trancher le point de savoir si cette situation est régie par l'une des dispositions particulières figurant aux articles 46 à 59 ter de cette directive²³.

Ainsi,

- relève de la règle de localisation d'une prestation de service au lieu d'exécution matérielle, l'activité d'un entrepreneur qui effectue la sonorisation de manifestations artistiques ou récréatives en harmonisant le choix et l'utilisation des appareils employés en fonction des conditions acoustiques existantes et des effets sonores recherchés et qui fournit les appareils et les opérateurs indispensables, dès lors que la prestation de cet entrepreneur constitue une condition nécessaire à la réalisation de la prestation artistique ou récréative principale; le fait que l'entrepreneur soit en outre chargé de synchroniser les effets sonores qu'il doit créer avec certains effets optiques produits par d'autres entrepreneurs, n'y change rien²⁴;
- la prestation globale fournie par un organisateur aux exposants dans une foire ou un salon, comprenant, notamment, l'aménagement et la mise à disposition de stands et de moyens de communication, l'accueil par des hôtes, ainsi que la location et la surveillance des lieux d'amarrage des bateaux exposés, se rattache à la catégorie de prestations de services ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, d'enseignement, de divertissement ou similaires, y compris celles des organisateurs de telles activités, ainsi que des activités qui leur sont accessoires²⁵;
- une prestation de services consistant à développer, à mettre temporairement à disposition et, le cas échéant, à transporter et à monter un stand de foire ou d'exposition pour des clients qui présentent leurs produits ou leurs services lors de foires et d'expositions est susceptible de relever:
 - de la catégorie de prestations de services de publicité (lieu du preneur), lorsque ce stand est conçu ou utilisé à des fins publicitaires;
 - de la catégorie de prestations de services ayant pour objet des activités culturelles, artistiques,

22. Jurisprudence constante de la Cour de Justice, établie en premier lieu par l'arrêt Berkholz du 4 juillet 1985, 168/84, *Rec.*, 1985, p. 2251; *Rev. T.V.A.*, n° 128, p. 449. Voy. spécialement C.J.C.E., arrêt Commission c. France du 25 janvier 2001, C-429/97, *Rec.*, 2001, I-637; *Rev. TVA*, 2002, p. 311.

23. C.J.U.E., arrêt RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o. du 27 juin 2013, C-155/12, non encore publié au *Rec.*

24. C.J.C.E., arrêt Jürgen Dudda du 26 septembre 1996, C-327/94, *Rec.*, 1996, I-4595; *Rev. T.V.A.*, n° 127, p. 328.

25. C.J.C.E., arrêt Gillian Beach du 9 mars 2006, C-114/05, *Rec.*, 2006, I-2427; *F.J.F.*, 2006, p. 690.

- sportives, scientifiques, d'enseignement, de divertissement ou similaires, y compris celles des organisateurs de telles activités, ainsi que des activités qui leur sont accessoires (lieu de l'activité), lorsque ledit stand est développé et mis à disposition pour une foire ou une exposition déterminée à thème culturel, artistique, sportif, scientifique, éducatif, de divertissement ou similaire, ou qu'il correspond à un modèle dont l'organisateur d'une foire ou d'une exposition déterminée a fixé la forme, la taille, la composition matérielle ou l'aspect visuel;
- de la catégorie de prestations de services de location de biens meubles corporels, lorsque la mise à disposition temporaire, contre rémunération, des éléments matériels constitutifs du même stand constitue un élément déterminant de ladite prestation²⁶.

16. Application aux opérations complexes bilatérales de contrats d'élimination de déchets

Lorsque le titulaire du contrat principal portant sur une prestation complexe en matière d'élimination de déchets a son siège ou un établissement stable dans un État membre, la prestation qu'il effectue est réputée se situer dans cet État, même s'il confie à un sous-traitant, assujéti aux fins de la T.V.A. dans un autre État membre, l'élimination proprement dite des déchets, en acquittant la T.V.A. correspondante²⁷.

17. Application aux opérations complexes bilatérales d'entreposage et de traitement de marchandises

La Cour de Justice a statué dans un cas où une entreprise fournissait à des opérateurs économiques, assujettis à la T.V.A. et établis dans d'autres États membres, un service complexe d'entreposage de marchandises. Ce service comprenait, notamment, la prise en charge des marchandises en entrepôt, le placement de celles-ci dans les espaces d'entreposage appropriés, leur stockage, leur conditionnement pour les clients ainsi que leur remise, leur déchargement et leur chargement. En outre, pour certains clients, le service en question s'étendait au reconditionnement du matériel livré en emballage pour en faire des assortiments individuels. La mise à disposition d'espaces d'entreposage ne représentait donc qu'un élément parmi de nombreux autres relevant du processus logistique géré par l'entreprise en cause.

Dans cette affaire, la Cour de Justice a décidé que:

- d'une part, l'entreposage des marchandises doit, en principe, être considéré comme constituant la prestation principale et que la prise en charge, le placement, la remise, le déchargement et le char-

gement des marchandises ne forment que des prestations accessoires. En effet, pour la clientèle, ces dernières prestations n'ont, en principe, pas une finalité propre, mais constituent des opérations leur permettant de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal d'entreposage;

- d'autre part, s'agissant du reconditionnement des marchandises livrées en emballages pour en faire des assortiments individuels, cette prestation, qui n'est fournie qu'à certains clients, doit être considérée comme constituant une prestation principale autonome dans tous les cas où ce reconditionnement n'est pas indispensable pour garantir un meilleur entreposage des marchandises en question.

Ainsi, une prestation de service complexe d'entreposage consistant en la prise en charge des marchandises en entrepôt, le placement de celles-ci dans les espaces d'entreposage appropriés, leur stockage, leur conditionnement, leur remise, leur déchargement et leur chargement, ne relève du critère de localisation au lieu de l'immeuble où a lieu l'entreposage, que si l'entreposage constitue la prestation principale d'une opération unique et s'il est accordé aux bénéficiaires de cette prestation un droit d'utilisation de tout ou partie d'un bien immeuble expressément déterminé.

Ce dernier arrêt de la Cour de Justice est effectivement assez clair, et à approuver dans le lien établi entre les services dépendants de l'entreposage (voire même indispensable, comme le chargement ou le déchargement des biens entreposés) et l'immeuble où a effectivement lieu l'entreposage. Par contre, l'on comprend moins la nouvelle exigence de la Cour de Justice que, de plus, le bénéficiaire reçoive un droit d'utilisation sur tout ou partie de l'entrepôt; en effet, même si, pour les entreprises, une localisation selon le critère général du lieu du preneur (applicable en cas d'absence de tel droit d'utilisation au preneur) est préférable à la localisation du bien immeuble (vu le report de paiement dans l'État membre du preneur, avec déduction immédiate dans cet État, à la place du paiement de la T.V.A. dans l'État de l'immeuble, déductible moyennant demande de restitution à introduire dans cet État), le lien avec une location de bien immeuble peut paraître paradoxale.

18. Application aux opérations trilatérales de refacturation

A noter que ces critères doivent être appliqués indépendamment du fait que la personne fournisse par ses propres moyens la prestation de services concernée, ou refacture à son client la prestation de services qui lui a été fournie par un sous-traitant (règle du commissionnaire). Ainsi, par exemple,

26. C.J.U.E., arrêt *Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa contre Minister Finansów*, du 27 octobre 2011, C-530/09, *Rec.*, 2011, I-10675.

27. C.J.C.E., arrêt *Commission c. France* du 25 janvier 2001, C-429/97, *Rec.*, 2001, I-637; *Rev. TVA*, 2002, p. 311.

- lorsque le titulaire du contrat principal portant sur une prestation complexe en matière d'élimination de déchets a son siège ou un établissement stable dans un État membre, la prestation qu'il effectue est réputée se situer dans cet État, même s'il confie à un sous-traitant, assujéti aux fins de la T.V.A. dans un autre État membre, l'élimination proprement dite des déchets, en acquittant la T.V.A. correspondante²⁸;
- la règle de la localisation au lieu du preneur assujéti s'applique non seulement aux prestations de publicité fournies directement et facturées par le prestataire de services à un annonceur assujéti, mais également à des prestations fournies indirectement à l'annonceur et facturées à un tiers qui les refacture à l'annonceur²⁹;
- la règle de localisation de la prestation de services au lieu du preneur s'applique à des prestations de publicité fournies indirectement à l'annonceur et facturées à un preneur intermédiaire qui les facture à son tour à l'annonceur. La circonstance que ce dernier ne produit pas un bien ou un service dans le prix duquel le coût desdites prestations est susceptible d'entrer n'est pas pertinente aux fins de déterminer le lieu des prestations de services fournies au preneur intermédiaire³⁰.

5. Les conséquences en matière de taxation et d'application des exemptions T.V.A.

5.1. Généralités

19. L'importance de la règle du commissionnaire

D'une part, l'on rappellera ici qu'une personne est réputée fournir un service pour la T.V.A., lorsqu'elle le fournit en son nom (voy. n° 4 ci-dessus), même pour le compte d'une autre personne. C'est la règle du «commissionnaire», d'une importance cruciale dans les opérations de refacturation, comme nous allons le constater ci-après.

20. L'application uniforme des exemptions de la T.V.A.

Les exemptions de T.V.A. doivent être appliquées de manière uniforme par tous les États membres de la Communauté européenne.

Les exonérations de la T.V.A. n'ont en effet pas seulement pour but de permettre une perception comparable des ressources propres de la Communauté européenne dans l'ensemble des États membres, mais participent également à la réalisation de l'objectif général des directives T.V.A. qui vise à assurer une assiette uniforme de la T.V.A. en vue de la réalisation à terme d'un marché commun, comportant une concurrence saine et ayant des caractéristiques analogues à celles d'un véritable marché intérieur. Il en résulte que, même si les articles 131 à 137 de la directive 2006/112/CE (ex-art.13 de la sixième directive) renvoient aux conditions d'exonération fixées par les États membres, les exonérations prévues par cette disposition doivent correspondre à des notions autonomes de droit communautaire afin de pouvoir déterminer l'assiette de la T.V.A. de manière uniforme et selon des règles communautaires³¹.

21. Les exemptions de la T.V.A. sont d'interprétation stricte

Sur la portée des exemptions de T.V.A., il est également de jurisprudence constante, selon la Cour de Justice, que les termes employés pour désigner les exonérations, qui constituent des dérogations au principe général selon lequel la T.V.A. est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujéti, sont d'interprétation stricte³².

22. La faculté de conditionner ou de restreindre, de quelque manière que ce soit, les exonérations qui sont prévues par les directives européennes T.V.A.

Les directives T.V.A. ne confèrent nullement aux États membres la faculté de conditionner ou de restreindre, de quelque manière que ce soit, les exonérations qui y sont prévues; par contre, elles réservent aux États la faculté d'ouvrir, dans une mesure plus ou moins large, aux bénéficiaires de ces exonérations, la possibilité d'opter eux-mêmes pour la taxation, s'ils estiment que tel est leur intérêt³³.

28. C.J.C.E., arrêt Commission c. France du 25 janvier 2001, C-429/97, *Rec.*, 2001, I-637; *Rev. TVA*, 2002, p. 311.

29. C.J.C.E., arrêt Syndicat des producteurs indépendants (SPI) c. France du 15 mars 2001, C-108/00, *Rec.*, 2001, I-2361; *T.F.R.*, 2001, p. 552, note L. VANDENBERGHE.

30. C.J.C.E., arrêt Design Concept SA c. Flanders Expo SA du 5 juin 2003, C-438/01, *Rec.*, 2003, I-5617; *F.J.F.*, 2004, p. 837.

31. C.J.C.E., arrêt Stichting «Goed Wonen» c. Pays-Bas du 4 octobre 2001, C-326/99, *Rec.*, 2001, I-6831; *F.J.F.*, 2008, p. 590.

32. Jurisprudence constante de la Cour de Justice. Voy. notamment C.J.C.E., arrêt Stichting Uitvoering Financiële Acties c/ Staatssecretaris van Financiën du 15 juin 1989, 348/87, *Rec.*, 1989, p. 1737; *Rev. T.V.A.*, n° 122, p. 635; *F.J.F.*, 1989, p. 309; C.J.U.E., arrêt Deutsche Bank AG du 19 juillet 2012, C-44/11, non encore publié au *Rec.*

33. C.J.C.E., arrêt Ursula Becker c. Finanzamt Münster-Innenstadt de la Cour de justice du 19 janvier 1982, 8/81, *Rec.*, 1982, p. 53; *Rev. T.V.A.*, n° 119, janvier-février 1996, p. 147.

5.2. Les conséquences pour les opérations bilatérales mêlant différents biens et/ou services matériellement fournis par leur facturant au consommateur final

5.2.1. Exemption en fonction de la nature des opérations facturées

23. L'importance de la nature objective de l'opération en cause, pour l'application de la T.V.A.

Pour faciliter les actes inhérents à l'application de la T.V.A., il faut prendre en considération, sauf dans des cas exceptionnels, la nature objective de l'opération en cause; un assujetti qui, en vue d'atteindre un but économique déterminé, a le choix entre des opérations exonérées et des opérations taxables doit donc, dans son propre intérêt, régulièrement prendre sa décision en tenant compte du régime objectif de T.V.A., sans que l'assujetti qui a le choix entre des opérations exonérées et des opérations taxables, puisse en choisir une et faire valoir les effets de l'autre. De ce fait, pour déterminer le caractère d'une opération taxable, il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule effectivement l'opération en question pour en rechercher les éléments caractéristiques³⁴.

Ainsi, nonobstant les intentions initiales éventuelles du fournisseur, lorsque la nature objective de l'opération ayant finalement eu lieu a consisté en une opération portant sur des actions d'une société détenant un immeuble, elle doit, sauf exception, être prise en considération en tant que vente d'actions, et non en tant que vente d'immeuble (sauf dérogation expresse de l'Etat membre permise par la directive T.V.A.)³⁵.

24. Application aux opérations complexes bilatérales de mises à disposition d'emplacement de parking et autres services immobiliers accessoires à une location immobilière

Il convient de préciser que la notion de «location de biens immeubles», au sens de l'article 135, § 1, l), de la directive 2006/112/CE (ex-art. 13, B., b), de la sixième directive) et de l'article 44, § 3, 2°, C.TVA, comprend nécessairement, outre la location des biens qui constituent l'objet principal de cette location, celle de tous les biens qui lui sont accessoires.

En effet, comme cela est explicité au n° 3 ci-dessus, lorsqu'une opération principale comprend également des prestations de services ou des livraisons de biens accessoires, livrés ou prestés avec l'opération principale, chaque prestation de services et chaque livrai-

son de biens doit en principe être considérée comme distincte et indépendante (sauf application de la règle du commissionnaire ou du régime des agences de voyages, ou encore des ventes de biens avec transport, notamment). Toutefois, il ne faut pas appliquer ce principe au point d'en arriver à décomposer artificiellement certaines livraisons de biens et prestations de services qui, logiquement, forment un tout. De ce fait, il importe de rechercher les éléments caractéristiques de l'opération en cause pour déterminer si l'assujetti livre au consommateur plusieurs prestations principales distinctes ou une prestation unique.

Dès lors, ne saurait être exclue de l'exonération prévue pour la location immobilière, la location d'emplacements pour le stationnement des véhicules, lorsque cette location est étroitement liée à la location, elle-même exonérée, d'immeubles destinés à un autre usage, tels que des immeubles à usage d'habitation ou à usage commercial, en ce sens que les deux locations forment une opération économique unique. Tel est le cas si, d'une part, l'emplacement pour le stationnement des véhicules et l'immeuble destiné à un autre usage font partie d'un même ensemble immobilier et si, d'autre part, ces deux biens sont loués au même locataire par le même propriétaire³⁶.

Dans le cas de bureaux loués en exonération de T.V.A., mais où le contrat de bail stipule que les locaux sont loués contre le versement de trois types de redevances (premièrement, l'occupation des locaux, deuxièmement, la quote-part de FFW des coûts d'assurance de l'immeuble et, troisièmement, les prestations de services qui sont, selon ledit contrat, obligatoirement fournies par le bailleur, à savoir des charges dues en contrepartie de prestations de services qui incluent, notamment, la fourniture d'eau, le chauffage dans l'ensemble de l'immeuble, les réparations de structures et de machineries de ce dernier (notamment les ascenseurs), le nettoyage des parties communes ainsi que le gardiennage de l'immeuble), il semble que la raison économique de la conclusion de celui-ci est non seulement l'obtention du droit d'occuper les locaux concernés, mais également l'obtention, par le locataire, d'un ensemble de prestations de services. Ainsi, ce contrat de bail désigne une prestation unique, convenue entre le bailleur et le locataire. L'obtention des prestations de services concernées ne saurait être perçue comme constituant une fin en soi pour un locataire moyen de locaux tels que ceux en cause au principal, mais constitue plutôt le moyen de bénéficier, dans les meilleures conditions, de la prestation principale, à savoir la location de surfaces commerciales. Certes, de telles prestations de services ne relèvent pas nécessairement de la notion de location de

34. C.J.C.E., arrêt *Sinclair Collis Ltd c. Commissioners of Customs & Excise* du 12 juin 2003, C-275/01, *Rec.*, 2003, I-5.965. C.J.C.E., arrêt *Elisabeth Blasi c/ Finanzamt München I* du 12 février 1998, C-346/95, *Rec.*, 1998, I-481.

35. C.J.U.E., arrêt *DTZ Zadelhoff vof contre Staatssecretaris van Financiën*, du 5 juillet 2012, C-259/11, non encore publié au *Rec.*

36. C.J.C.E., arrêt *Morten Henriksen* du 13 juillet 1989, 173/88, *Rec.*, 1989, p. 2763; *Rev. T.V.A.*, 1995, n° 113, p. 579; *F.J.F.*, 1989, p. 272. Voy. aussi décision administrative belge n° E.T. 78.929, *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 109, n° 988, p. 619.

biens immeubles, mais cela ne signifie aucunement que ces prestations de services, qui sont liées à la location de biens immeubles et dont la fourniture est prévue dans le cadre d'un contrat de bail, ne pourraient pas constituer des prestations accessoires ou être indissociables de ladite location. Or,

- le seul fait qu'une prestation soit incluse dans un contrat de bail ne saurait, en lui-même, constituer l'élément déterminant en ce sens;
- s'agissant de l'incidence du fait qu'un tiers pourrait, en principe, fournir certaines prestations de services, il convient de relever que l'existence d'une telle possibilité n'est pas non plus en elle-même déterminante;
- en ce qui concerne l'hypothèse où les différentes prestations de services sont effectuées contre une redevance globale, mais où certaines d'entre elles sont exonérées de la T.V.A. à l'instar de la prestation principale, alors que d'autres sont soumises à la T.V.A. en tant que prestations indépendantes, il convient, dans une telle éventualité, de ventiler entre les différentes prestations de services les charges locatives relatives à celles-ci pour déterminer la part desdites charges qui doit être soumise à la T.V.A. et celle qui est exonérée de cette dernière.

Dans cette affaire, la Cour de Justice a donc décidé qu'une location de biens immeubles et les prestations de services liées à cette location, peuvent constituer une prestation unique au regard de la T.V.A. Il faut donc examiner si, dans les faits, les opérations concernées sont à ce point liées entre elles qu'elles doivent être regardées comme constituant une prestation unique de location de biens immeubles³⁷.

Par contre, dans l'hypothèse où la location des appartements et le nettoyage des parties communes d'un immeuble peuvent être séparés l'un de l'autre, notamment lorsque le propriétaire du bien immeuble facture les prestations de nettoyage aux locataires de façon distincte du loyer, ladite location et ledit service de nettoyage doivent, aux fins de l'application de l'exonération, être considérés comme des opérations autonomes, dissociables l'une de l'autre, de sorte que ledit service ne relève pas de cette exonération³⁸.

25. Application aux opérations complexes bilatérales de contrats de leasing de véhicules automobiles ou de crédit-bail

1. Dans l'affaire Part Service du 21 février 2008, il s'agissait d'une affaire où une société IFIM concluait avec un utilisateur un contrat ayant pour objet la jouissance d'un véhicule automobile et une option d'achat de celui-ci, moyennant le versement de loyers,

la constitution d'un dépôt de garantie correspondant au coût du bien non couvert par les loyers ainsi que la fourniture d'un cautionnement illimité. Une deuxième société, faisant partie du même groupe, Italservice concluait avec l'utilisateur un contrat en vertu duquel elle assurait le bien contre des risques autres que la responsabilité civile et garantissait, au moyen du financement du dépôt de garantie et de la fourniture du cautionnement illimité, le respect des engagements pris par ledit utilisateur à l'égard d'IFIM. En contrepartie, l'utilisateur versait par avance à Italservice un montant qui emportait une diminution du total des loyers convenus entre lui et IFIM, jusqu'à réduire ce total, dans la plupart des cas, à un montant à peine supérieur au coût du bien, outre une commission de 1 % versée à un consultant. L'utilisateur chargeait Italservice de verser le montant financé à IFIM, pour son compte, au titre du dépôt de garantie prévu par le contrat de jouissance et Italservice confiait à IFIM l'exécution du contrat avec l'utilisateur, cette dernière société recevant d'Italservice un complément de rémunération en tant qu'intermédiaire et, en cas de défaillance de l'utilisateur, une somme équivalant à celle promise par Italservice à celui-ci, à titre de ristourne, en cas de respect de ses obligations de paiement des loyers.

Dans cette affaire, outre la question des pratiques abusives, la Cour de Justice a tout d'abord considéré que chaque prestation doit normalement être considérée comme distincte et indépendante. Toutefois, dans certaines circonstances, plusieurs prestations formellement distinctes, qui pourraient être fournies séparément et ainsi donner lieu, distributivement, à taxation ou à exonération, doivent être considérées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes; tel est le cas, par exemple, lorsque, au terme d'une analyse même simplement objective, il est constaté qu'une ou plusieurs prestations constituent une prestation principale et que la ou les autres prestations constituent une ou plusieurs prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale. En particulier, une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle ne constitue pas pour la clientèle une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire.

Selon la Cour, il peut également être considéré que l'on se trouve en présence d'une prestation unique lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel³⁹.

37. C.J.U.E., arrêt Field Fisher Waterhouse LLP contre Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, du 27 septembre 2012, C-392/11, non encore publié au *Rec.*

38. C.J.C.E., arrêt RLRE Tellmer Property du 11 juin 2009, C-572/07, *Rec.*, 2009, I-4983; *F.J.F.*, 2009, p. 1066.

39. C.J.C.E., arrêt Ministero dell'Economia e delle Finanze c. Part Service Srl du 21 février 2008, C-425/06, *Rec.*, 2008, I-897.

2. Dans une autre affaire BGŻ Leasing en 2013, la Cour de Justice a, en apparence, décidé en sens contraire que, lorsqu'une entreprise donne des objets en crédit-bail, le bailleur peut aussi offrir à ses clients la possibilité de leur fournir une assurance, ce dernier service d'assurance pouvant être exonéré de la T.V.A. au titre d'un service indépendant du crédit-bail⁴⁰; en effet, même s'il est vrai que ces deux éléments sont susceptibles d'être fournis ensemble, toute opération d'assurance présente, par sa nature, un lien avec le bien qu'elle a pour objet de couvrir et il s'ensuit que le bien donné en crédit-bail et l'assurance de celui-ci présentent, nécessairement, un certain lien de connexité entre elles. Néanmoins, un tel lien ne saurait suffire, en lui-même, pour déterminer s'il existe ou non une prestation unique complexe aux fins de la TVA..

Ainsi, selon ce dernier arrêt de la Cour de Justice,

- chaque prestation doit normalement être considérée comme distincte et indépendante et un service de crédit-bail et la fourniture d'une assurance afférente au bien faisant l'objet de ce dernier ne peuvent être considérés comme étant si étroitement liés qu'ils forment une opération unique. En effet, le fait d'apprécier séparément de telles prestations ne saurait constituer, en soi, une décomposition artificielle d'une opération économique unique, susceptible d'altérer la fonctionnalité du système de T.V.A.;
- une telle prestation d'assurance, qui constitue une prestation indépendante et une fin en soi pour le preneur, ne saurait pas non plus constituer des frais accessoires à une opération de crédit-bail, devant être pris en compte aux fins du calcul de la base d'imposition de cette dernière opération. En effet, dans de telles circonstances, les frais d'assurance constituent la contrepartie de la prestation d'assurance afférente au bien faisant l'objet du crédit-bail, et non la contrepartie de la prestation de crédit-bail elle-même.

Ce dernier arrêt est toutefois à approuver, selon nous, tout comme l'arrêt Part Services pouvait également être approuvé: en effet, les circonstances sont différentes.

SI, dans l'affaire Part Services, le financement est intrinsèquement lié à l'idée de leasing et doit donc faire partie de la base d'imposition à la T.V.A., l'affaire BGŻ Leasing est relative à une opération de crédit-bail qui, par nature, ne comprend pas nécessairement une assurance. D'ailleurs, tous les clients du crédit-bail ne recouraient pas à une telle assurance optionnelle et complémentaire.

26. Application aux opérations complexes bilatérales dans le domaine financier

1. Dans le cas d'un plan visant à assurer aux détenteurs de cartes de crédit une protection contre le préjudice financier et les inconvénients résultant de la perte de leurs cartes et prévoyant, entre autres, une prestation d'assurance et une prestation d'enregistrement de carte, il faut examiner si des opérations doivent être considérées au regard de la T.V.A., comme comportant deux prestations indépendantes, à savoir une prestation d'assurance exonérée ainsi qu'une prestation taxable d'enregistrement de carte, ou si l'une de ces deux prestations est la prestation principale à laquelle l'autre est accessoire, de sorte que celle-ci partage le sort fiscal de la prestation principale⁴¹.

2. Concernant des opérations de crédit auxquelles est annexée une analyse de situation patrimoniale, la circonstance qu'un assujetti analyse la situation patrimoniale de clients prospectés par ses soins en vue de leur procurer des crédits ne fait pas obstacle à la reconnaissance d'une prestation de négociation de crédits exonérée, si la prestation de négociation de crédits offerte par ledit assujetti doit être considérée comme étant la prestation principale à laquelle la prestation de conseil patrimonial est accessoire, de sorte que cette dernière partage le sort fiscal de la première⁴².

3. Dans le cas de prestations de gestion de portefeuille à des clients investisseurs, une banque peut être chargée de gérer de manière autonome des valeurs mobilières (en étant habilitée à disposer des actifs au nom et pour le compte des clients investisseurs) en tenant compte des stratégies de placement choisies par ces clients investisseurs, sans recueillir préalablement leurs instructions, ainsi que de prendre toutes mesures pertinentes à cette fin. On peut alors se poser la question de l'exonération partielle de ces prestations, concernant les interventions dans des achats/ventes de valeurs mobilières, si l'on peut dissocier ces interventions des services d'analyse et de surveillance du patrimoine du client investisseur, quant à elles soumises à la T.V.A.

Dans un tel cas, selon la Cour de Justice, même si ces deux éléments de la prestation de gestion de portefeuille sont susceptibles d'être fournis séparément, le client investisseur moyen, dans le cadre d'une prestation de gestion de portefeuille, recherche justement la combinaison de ces deux éléments: ces deux éléments sont ainsi non seulement inséparables, mais il convient, en outre, de les placer sur le même plan. En effet, ils sont l'un et l'autre indispensables pour la réalisation de la prestation globale, de sorte qu'il n'est

40. C.J.U.E., arrêt BGŻ Leasing sp. z o.o. du 17 janvier 2013, C-224/11, non encore publié au Rec.

41. C.J.C.E., arrêt Card Protection Plan Ltd (CPP) c/ Commissioners of Customs & Excise du 25 février 1999, C-349/96, Rec., 1999, I-973.

42. C.J.C.E., arrêt Ludwig du 21 juin 2007, C-453/05, Rec., 2007, I-5083; F.J.F., 2008, p. 597.

pas possible de considérer que l'un doit être regardé comme étant la prestation principale et l'autre comme étant la prestation accessoire. Par conséquent, il convient de considérer que lesdits éléments sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel, soumise à la T.V.A.⁴³.

27. Application aux opérations complexes bilatérales de cession à titre onéreux d'un portefeuille de contrats d'assurances-vie

Une cession à titre onéreux, par une société établie dans un Etat membre à une compagnie d'assurances établie dans un Etat tiers, d'un portefeuille de contrats de réassurance vie impliquant, pour cette dernière, la reprise, avec l'accord des assurés, de l'ensemble des droits et des obligations résultant de ces contrats, ne constitue, ni une opération d'assurances ou de réassurance, ni une opération bancaire ou financière. Il s'agit, en outre, d'une prestation unique qui ne saurait être artificiellement décomposée en deux prestations consistant, d'une part, en une prise en charge d'engagements, et, d'autre part, en une opération concernant des créances⁴⁴.

28. Application aux opérations complexes bilatérales de services de stationnement automobile liées à un transport des voyageurs entre le parking et un aéroport

Des services de stationnement d'un véhicule dans un parc «hors aéroport» et de transport des passagers dudit véhicule entre ce parc et le terminal de l'aéroport concerné, forment, au regard de la T.V.A., une prestation complexe unique dans laquelle l'élément de stationnement est prédominant. A cet égard, il convient, en particulier, de prendre en considération la tarification des prestations en cause; or, le fournisseur facture un prix unique à ses clients, ce qui peut constituer un indice en faveur de l'existence d'une prestation unique, sans pour autant revêtir une importance décisive. En outre, et surtout, le montant du prix à payer est exclusivement calculé en fonction de la durée du stationnement du véhicule, tandis que le nombre de passagers et, partant, l'ampleur de l'utilisation du transport sont sans aucune importance. Ce concept de tarification reflète les intérêts des parties concernées:

- d'une part, le client cherche, d'abord et avant tout, un stationnement à un prix avantageux. En revanche, le service de transport est seulement la conséquence inévitable de l'emplacement du parc de stationnement à une certaine distance de l'aéroport, accepté par le client étant donné que cette

distance permet de payer moins cher pour le service de stationnement;

- d'autre part, l'exploitant du parc de stationnement offre le service de transport afin d'être capable, malgré ladite distance, de faire concurrence au stationnement à l'intérieur du terrain de l'aéroport.

En outre, l'importance de l'élément de stationnement découle des mesures adoptées afin d'assurer la sécurité du parc de stationnement, qui sont également soulignées dans les dépliants du fournisseur. Ces mesures sont particulièrement importantes pour les clients eu égard au fait qu'ils stationnent leur véhicule, en moyenne, pendant plusieurs jours⁴⁵.

29. Application aux parcs aquatiques

Dans une autre affaire, une Ville mettait à disposition, contre le paiement d'un droit d'entrée, un parc aquatique municipal dans lequel se trouvaient, notamment, un bassin de natation divisé en plusieurs couloirs et équipé de plongeurs, une pataugeoire pour enfants, des toboggans aquatiques, une baignoire de massage, une piscine-rivière naturelle, un terrain de beach-volley, des espaces pour le tennis de table ainsi que du matériel sportif proposé à la location. Aucun club ou organisation de sport n'exerçait ses activités sur le site, et aucune école ou autre entité n'utilisait ce site pour l'éducation physique. La question s'est donc posée de savoir si ce droit d'entrée à ce parc aquatique relevait de l'exonération de la T.V.A. applicable aux pratiques du sport (art. 132, § 1^{er}, m), de la directive 2006/112/CE; art. 44, § 2, 3^o, C.TVA), au vu de l'ensemble des services pouvant être utilisés au vu de ce droit d'entrée sans aucune distinction en fonction du type d'installation effectivement utilisé, de la manière et de la durée de son utilisation pendant la période de validité du ticket d'entrée.

Or, selon la Cour de Justice, cette circonstance du droit d'entrée unique donnant accès à l'ensemble des installations, constitue un indice important de l'existence d'une prestation complexe unique, pouvant constituer une prestation de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport, partant pouvant avoir accès à l'exonération sportive précitée.

5.2.2. Exemption en fonction de la forme juridique du fournisseur

30. Généralités

Certaines exemptions des articles 132 à 137 de la directive 2006/112/CE (ex-art. 13 de la sixième directive) comportent des dénominations différentes des opérateurs économiques qui y sont mentionnés. Ce-

43. C.J.U.E., arrêt Deutsche Bank AG du 19 juillet 2012, C-44/11, non encore publié au Rec.

44. C.J.C.E., arrêt Swiss Re Germany Holding du 22 octobre 2009, C-242/08, Rec., 2009, I-10099; F.J.F., 2010, p. 887.

45. C.J.U.E., ordonnance Purple Parking Ltd et Airparks Services Ltd contre Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, du 19 janvier 2012, C-117/11, non encore publié au Rec.

pendant, il ne saurait être inféré de cette circonstance que le bénéfice des exonérations prévues par cette disposition serait réservé aux personnes morales dans les cas où cette dernière se réfère expressément à une opération effectuée par un «établissement» ou un «organisme», alors que, dans les autres cas, un tel bénéfice pourrait également être invoqué par des personnes physiques.

En effet, le principe de la neutralité fiscale susmentionné serait méconnu si la possibilité d'invoquer le bénéfice de l'exonération était tributaire de la forme juridique au moyen de laquelle l'assujetti exerce son activité⁴⁶, ou de la structure organisationnelle propre à l'activité pratiquée⁴⁷.

31. Application aux prestations de soins à la personne

Ainsi,

- étant donné que l'exonération des prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales ne dépend pas de la forme juridique de l'assujetti qui fournit les prestations susmentionnées, des traitements psychothérapeutiques dispensés par une fondation de droit privé, à l'aide de psychothérapeutes employés par cette dernière, peuvent bénéficier de ladite exonération⁴⁸;
- l'exonération de la T.V.A. applicable aux prestations médicales ou paramédicales s'applique aux prestations de soins à caractère thérapeutique effectuées par une société de capitaux gérant un service de soins ambulatoires et fournies, y compris à domicile, par du personnel infirmier qualifié, à l'exclusion des prestations de soins généraux et d'économie ménagère⁴⁹.

5.2.3. Exemption en fonction de la forme juridique du client

32. Le rejet des différences de traitement en fonction de la forme juridique du client

Il faut encore remarquer que, en l'absence d'un texte ad hoc, la qualité du client n'exerce en principe pas la moindre influence pour l'application éventuelle d'une exemption, vu que le principe de la T.V.A. est d'appliquer aux biens et services un impôt général sur la

consommation exactement proportionnel au prix de ces biens et services; le fait que la T.V.A. frappe la consommation en général, quelle que soit la qualité du consommateur, est donc une caractéristique intrinsèque de la T.V.A., une telle exemption en fonction de la qualité du consommateur étant même en contradiction avec le droit européen⁵⁰.

33. Application aux services fournis aux services publics postaux

Ainsi, l'exemption contenue à l'article 132, § 1, a), de la directive 2006/112/CE (ex-art. 13, A., § 1^{er}, a), de la sixième directive), concerne les prestations de services fournies PAR les services publics postaux, organismes de droit public ou entreprises concessionnaires, à l'exclusion de celles fournies A la poste par d'autres entreprises⁵¹.

34. Application aux services fournis à des personnes qui pratiquent le sport

L'exonération de la T.V.A. applicables aux personnes qui pratiquent le sport, couvre également des prestations de services fournies à des personnes morales et à des associations non enregistrées, pour autant que ces prestations soient étroitement liées à la pratique du sport et indispensables à son accomplissement, qu'elles soient fournies par des organismes sans but lucratif et que les bénéficiaires effectifs desdites prestations soient des personnes qui pratiquent le sport. En effet, le principe de neutralité fiscale, dans le respect duquel les exonérations doivent être appliquées, serait méconnu si la possibilité d'invoquer le bénéfice de cette exonération était tributaire de la structure organisationnelle propre à l'activité sportive pratiquée⁵².

5.2.4. Exemption à la T.V.A. en cas de recours à des sous-traitances matérielles pour l'accomplissement d'un service exempté

35. Le rejet de l'application d'une exemption en fonction de la place de la transaction dans la chaîne économique

Le principe de la neutralité fiscale précité implique également que toutes les activités économiques soient traitées de la même manière, indépendamment de leur place dans la chaîne économique.

46. C.J.C.E., arrêt Jennifer Gregg et Mervyn Gregg c. Commissioners of Customs & excise du 7 septembre 1999, C-216/97, *Rec.*, 1999, I-4947. On remarquera que cet arrêt constitue un des rares cas de revirement (partiel) de la jurisprudence de la Cour de Justice, par rapport à l'arrêt W. Bulthuis-Griffioen c. Pays-Bas du 11 août 1995, C-453/93, *Rec.*, 1995, I-2341; *J.T.D.E.*, 1995, p. 227.

C.J.C.E., arrêt Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH c. Finanzamt für Körperschaften I in Berlin du 10 septembre 2002, C-141/00, *Rec.*, 2002, I-6833; *F.J.F.*, 2003, p. 131.

47. C.J.C.E., arrêt Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club contre The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, du 16 octobre 2008, C-253/07, *Rec.*, 2008, I-7821.

48. C.J.C.E., arrêt Dornier du 6 novembre 2003, C-45/01, *Rec.*, 2003, I-12911; *F.J.F.*, 2004, p. 960.

49. C.J.C.E., arrêt Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH c. Finanzamt für Körperschaften I in Berlin du 10 septembre 2002, C-141/00, *Rec.*, 2002, I-6833; *F.J.F.*, 2003, p. 131.

50. C.J.C.E., arrêt Commission c/ République fédérale d'Allemagne du 11 juillet 1985, 107/84, *Rec.*, 1985, p. 2655; *Rev. T.V.A.*, n° 122, p. 595.

51. C.J.C.E., arrêt Commission c/ République fédérale d'Allemagne du 11 juillet 1985, 107/84, *Rec.*, 1985, p. 2655; *Rev. T.V.A.*, n° 122, p. 595. Sur cette notion de services postaux exonérés, voy. C.J.C.E., arrêt TNT Post UK du 23 avril 2009, C-357/07, *Rec.*, 2009, I-3025.

52. C.J.C.E., arrêt Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club du 16 octobre 2008, C-253/07, *Rec.*, 2008, I-7821.

La Cour de Justice a établi le principe selon lequel peuvent être qualifiés d'opérations exonérées, les services qui forment un ensemble distinct, apprécié de façon globale, qui a pour effet de remplir les fonctions spécifiques et essentielles d'un service exonéré.

Ainsi, en matière de gestion de fonds communs de placement exonérés, les services fournis par un sous-traitant doivent concerner les éléments spécifiques et essentiels de la gestion de fonds communs de placement. Les simples prestations matérielles ou techniques, telles que la mise à la disposition d'un système informatique, ne sont pas couvertes par l'exonération. Dès lors, lorsqu'ils sont fournis par un sous-traitant d'un tel fonds, des services qui comportent le calcul du montant des revenus et du prix des parts ou actions du fonds, les évaluations d'actifs, la comptabilité, la préparation de déclarations pour la distribution des revenus, la fourniture d'informations et de documentations pour les comptes périodiques et pour les déclarations fiscales, statistiques et de taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que la préparation des prévisions de revenus, relèvent de la notion de «gestion de fonds communs de placement» exonérés, s'ils forment un tel ensemble distinct, apprécié de façon globale, et sont spécifiques et essentiels pour la gestion de fonds communs de placement⁵³.

A propos de cet arrêt de la Cour de Justice, l'Avocat général Cruz Villalón a émis les commentaires suivants:

«31. La condition de spécificité et de globalité exigée dans l'arrêt Abbey National fait référence à un lien intrinsèque entre un service et l'activité exercée par un fonds commun de placement. En définitive, il s'agit d'individualiser les prestations qui sont propres à un fonds commun de placement et qui le distinguent à cet égard des autres activités économiques. Pour prendre un exemple simple, le calcul des parts et actions du fonds, ou une proposition d'achat ou de vente d'actifs, relèvent d'une activité propre à un fonds commun de placement mais pas à une entreprise de construction d'immeubles. Évidemment, rien n'empêche une entreprise de construction de réaliser des activités de placement financier, mais celles-ci ne sont pas des activités caractéristiques ou propres et, en ce sens, spécifiques au secteur de la construction.

32. À l'inverse, un service d'assistance technique afférent à des équipements informatiques y compris, comme l'ont souligné certains États membres et la Commission au cours de l'audience, un service de nettoyage, peuvent être fournis indistinctement à une société de gestion de fonds ou à une entreprise du sec-

teur de la construction, sans que l'on puisse soutenir que c'est un service spécifique à l'un ou l'autre de ces deux secteurs d'activité. Il s'agirait, pour ainsi dire, de services neutres ou interchangeables du point de vue de leur contenu, dans la mesure où ils peuvent être fournis tout à fait indistinctement à quelque entreprise que ce soit.»⁵⁴.

36. Application aux actes de transmission de prélèvements médicaux pour analyse par des sous-traitants

C'est d'ailleurs ce qu'a décidé un arrêt de la Cour de Justice en 2001, en matière d'exonération de la T.V.A. de l'acte de transmission de prélèvements médicaux; selon cet arrêt, il faut prendre en considération le but dans lequel ces prélèvements sont effectués et il est indifférent au patient que le laboratoire qui effectue le prélèvement procède également à l'analyse ou sous-traite cette dernière à un autre laboratoire tout en en restant responsable à l'égard du patient, ou encore, eu égard à la nature de l'analyse effectuée, soit contraint de transmettre le prélèvement à un laboratoire spécialisé. Dans ces conditions, l'acte de prélèvement et la transmission du prélèvement à un laboratoire spécialisé constituent des prestations étroitement liées à l'analyse, en sorte qu'ils doivent suivre le même régime fiscal que celle-ci et, partant, ne pas être assujettis à la T.V.A.⁵⁵.

37. Application aux organisations de spectacles avec recours à des artistes scéniques sous-traitants

De manière semblable, la limitation de l'exemption de l'article 44, § 2, 8°, C.TVA aux services fournis aux organisateurs, en excluant l'exemption de la sous-traitance ou l'appoint entre artistes, semble également contraire au principe de la neutralité fiscale.

D'ailleurs, selon la Cour de Justice, un Etat membre ne peut appliquer un taux réduit de T.V.A. aux prestations que des ensembles musicaux fournissent directement au public ou pour un organisateur de concerts ainsi qu'à celles fournies directement au public par des solistes mais en appliquant le taux normal de cette taxe aux prestations de solistes travaillant pour un organisateur⁵⁶.

38. Non-application aux sous-traitances matérielles dont la nature ne relève pas d'une opération exemptée

Ne sont pas exonérés les services des sous-traitants dans les cas suivants:

– l'exonération pour les mécaniciens-dentistes ne

53. C.J.C.E., arrêt Abbey National du 4 mai 2006, C-169/04, *Rec.*, 2006, I-4027.

54. Concl. Avocat général Cruz Villalón rendue le 8 novembre 2012 dans l'affaire GfBk, C-275/11.

55. C.J.C.E., arrêt Commission c. France du 11 janvier 2001, C-76/99, *Rec.*, 2001, I-249; *Rev. TVA*, 2002, p. 276.

56. C.J.C.E., arrêt Commission C. Allemagne du 23 octobre 2003, C-109/02, *Rec.*, 2003, I-12691; *F.J.F.*, 2004, p. 852.

s'applique pas aux livraisons de prothèses dentaires effectuées par un intermédiaire qui n'a pas la qualité de dentiste ou de mécanicien-dentiste, mais qui a acquis de telles prothèses auprès d'un mécanicien-dentiste. En effet, les termes «dentistes» et «mécaniciens-dentistes» dont les prestations sont exonérées sont dépourvus d'ambiguïté et, sous peine de modifier radicalement le texte de l'exonération et de rendre caduque la condition relative à la qualité du fournisseur, lesdits termes ne sauraient, de toute évidence, être compris comme incluant des intermédiaires qui ne sont précisément ni dentistes, ni mécaniciens-dentistes⁵⁷;

- la prestation de services de «call center», effectuée au bénéfice d'un organisateur de paris par téléphone et qui inclut l'acceptation des paris au nom de l'organisateur par le personnel du prestataire desdits services, ne constitue pas une opération de paris exonérée. En effet, cette seule activité, contrairement à l'opération de paris, ne se caractérise nullement par l'attribution d'une chance de gain aux parieurs et l'acceptation, en contrepartie, du risque de devoir financer ces gains et ne saurait dès lors être qualifiée d'opération de paris exonérée⁵⁸;
- il a été également jugé par la Cour que les termes d'«opérations, y compris les négociations concernant les dépôts de fonds [et les] paiements», exonérés de la T.V.A., ne visent pas la prestation de services rendue par un mandataire, agissant pour le compte d'un mandant exerçant une activité de prise de paris sur des courses de chevaux et d'autres événements sportifs, consistant en ce que ce mandataire accepte les paris au nom du mandant, enregistre les paris, confirme au client, par la remise du ticket, que le pari est conclu, récolte les fonds, paie les gains, assume seul la responsabilité, vis-à-vis du mandant, de la gestion des fonds récoltés ainsi que des vols et/ou des pertes d'argent et perçoive une rémunération sous la forme d'une commission de la part de son mandant en rémunération de cette activité⁵⁹. De même, les termes «négociation portant sur les titres» ne visent pas les services se limitant à fournir des informations sur un produit financier et, le cas échéant, à réceptionner et à traiter les demandes de souscription des titres correspondants, sans les émettre⁶⁰;
- des activités de «back office», consistant à rendre des services, moyennant rémunération, à une entreprise d'assurances, ne constituent pas des prestations de services afférentes à des opérations d'assurance effectuées par un courtier ou un intermé-

diaire d'assurance au sens de cette disposition⁶¹.

39. Application aux sous-traitances matérielles dont la nature relève d'une opération exemptée

Sont exonérés les services des sous-traitants dans les cas suivants:

- la circonstance qu'un courtier ou un intermédiaire d'assurance entretient non pas un rapport direct avec les parties au contrat d'assurance ou de réassurance à la conclusion duquel il contribue, mais seulement un rapport indirect avec ces dernières par l'entremise d'un autre assujetti, qui est lui-même en relation directe avec l'une de ces parties et auquel ce courtier ou cet intermédiaire d'assurance est lié contractuellement, ne s'oppose pas à ce que la prestation fournie par ce dernier soit exonérée de la T.V.A.⁶²;
- pour autant qu'un opérateur économique s'entretient en son nom propre, mais pour le compte d'une entreprise exerçant une activité de prise de paris, dans la collecte de paris relevant de l'exonération de la T.V.A., cette dernière entreprise est réputée fournir audit opérateur une prestation de paris relevant de ladite exonération (voy. n° 3 ci-dessus, à propos de l'article 20, § 1er, C.TVA). En effet, dans ce cas, une telle entremise en son nom propre signifie que le lien juridique naît non pas directement entre le parieur et l'entreprise pour le compte de laquelle l'opérateur s'entremettant agit, mais entre cet opérateur et le parieur, d'une part, et cet opérateur et ladite entreprise, d'autre part. En ce qui concerne le traitement d'une telle entremise du point de vue de la TVA, il y a alors une fiction juridique de deux prestations de services identiques fournies consécutivement. En vertu de cette fiction, l'opérateur, qui s'entretient dans la prestation de services et qui constitue le commissionnaire, est réputé avoir, dans un premier temps, reçu les services en question de l'opérateur pour le compte duquel il agit, qui constitue le commettant, avant de fournir, dans un second temps, personnellement ces services au client. Il en résulte que, s'agissant de la relation juridique entre le commettant et le commissionnaire, leur rôle respectif de prestataire de services et de payeur est inversé de manière fictive aux fins de la T.V.A.⁶³;
- cette exonération n'est pas subordonnée à la condition que la prestation soit effectuée par un établissement qui se trouve en relation juridique avec le client final de la banque. Le fait qu'une opération, visée par lesdites dispositions, soit effectuée par un tiers mais se présente pour le client final de la

57. C.J.C.E., arrêt VDP Dental Laboratory du 14 décembre 2006, C-401/05, *Rec.*, 2006, I-12121.

58. C.J.C.E., arrêt United Utilities du 13 juillet 2006, C-89/05, *Rec.*, 2006, I-6813; *F.J.F.*, 2007, p. 805.

59. C.J.C.E., ordonnance Tiercé Ladbroke du 14 mai 2008, C-231/07 et C-232/07, *Rec.*, 2008, I-73 (publ. somm.).

60. C.J.C.E., arrêt CBS Financial Services du 13 décembre 2001, C-235/00, *Rec.*, 2001, I-10237; *F.J.F.*, 2002, p. 110; *R.G.F.*, 2002, p. 150, note B. GASPARATTO; *T.F.R.*, 2002, p. 937, note J. VAN DER PAAL. Voy. aussi, sur cette exonération, C.J.U.E., arrêt Axa UK du 28 octobre 2010, C-175/09, *Rec.*, 2010, I-10701.

61. C.J.C.E., arrêt Arthur Andersen du 3 mars 2005, C-472/03, *Rec.*, 2005, I-1719;

62. C.J.C.E., arrêt Beheer du 3 avril 2008, C-124/07, *Rec.*, 2008, I-2101.

63. C.J.U.E., arrêt Etat belge contre Pierre Henfling et autres, du 14 juillet 2011, C-464/10, *Rec.*, 2011, I-6219.

banque comme une prestation bancaire n'empêche pas l'exonération de cette opération.

Le seul fait que la facturation d'un service soit effectuée par un tiers n'empêche pas que l'opération à laquelle elle se rapporte puisse être visée par ces exonérations⁶⁴;

- en matière sociale et compte tenu de l'article 134 de la directive 2006/112/CE, également applicable à de telles prestations sociales, des prestations de services en qualité d'intermédiaire entre des personnes qui cherchent et des personnes qui proposent un service de garde d'enfants, fournies par un établissement de droit public ou un organisme reconnu comme ayant un caractère social par l'État membre concerné, ne peuvent être exonérées de la T.V.A. au titre d'un service de garde d'enfant que si:
 - le service de garde d'enfants satisfait lui-même aux conditions d'exonération prévues par la sixième directive;
 - ce service est d'une nature ou d'une qualité telles que les parents ne pourraient pas être assurés de bénéficier d'un service de valeur identique sans le concours d'un service d'intermédiaire;
 - ces services d'intermédiaire ne sont pas essentiellement destinés à procurer des recettes supplémentaires au prestataire par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la T.V.A.⁶⁵.

Dans le même sens, même s'il n'y était pas question d'exonérations, la Cour de Justice a considéré que, lorsqu'une société de télécommunications commercialise, par l'intermédiaire d'assujettis distributeurs, des cartes téléphoniques ciblant des personnes qui souhaitent passer des appels vers des pays tiers à un prix avantageux (avec indication, sur les cartes téléphoniques vendues par cette société de télécommunications, de son nom de marque et de la valeur nominale), et lorsque l'on peut considérer que ledit distributeur revend les cartes téléphoniques en son nom et pour son propre compte, il convient de déterminer qui du distributeur ou de l'utilisateur final est lié à l'opérateur de téléphonie par un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées. A cet égard, d'une part, l'opérateur de téléphonie fournit au distributeur, par la vente des cartes téléphoniques, toutes les informations nécessaires pour passer des appels téléphoniques internationaux d'une durée donnée au moyen de l'infrastructure qu'il met à disposition, de sorte qu'il transfère de ce fait au distributeur le droit d'utiliser cette infrastructure pour passer de tels appels. Ainsi, l'opérateur de téléphonie fournit un service de télécommunication à titre onéreux au distributeur. En revanche, ledit opérateur ne

fournit pas une seconde prestation de services à titre onéreux à l'utilisateur final lorsque celui-ci, ayant acquis la carte téléphonique, exerce le droit de passer des appels téléphoniques en se servant des informations figurant sur cette carte⁶⁶.

5.3. Les conséquences pour les opérations trilatérales de refacturation de biens et/ou services non matériellement fournis par leur facturant au consommateur final

40. Généralités

Au vu de ce qui précède, rappelons que, en cas de relations trilatérales de refacturation de biens et de services, la circonstance que le refacturant ne produit pas un bien ou un service dans le prix duquel le coût desdites prestations est susceptible d'entrer n'est pas pertinente, notamment aux fins de déterminer le lieu des prestations de services fournies au preneur intermédiaire⁶⁷. Ainsi, le refacturant est censé fournir lui-même au client final le bien ou le service refacturé.

Ainsi, est bel et bien une «opérations d'assurance», l'octroi d'une couverture d'assurance souscrite par une partie assurée, telle qu'un bailleur, qui refacture, dans le cadre d'une opération de crédit-bail, le coût afférent à cette assurance à son client, à savoir le preneur, lequel bénéficie de cette couverture des risques à l'égard du bailleur: une telle refacturation sera donc susceptible de bénéficier de l'exonération de l'article 135, § 1^{er}, a), de la directive 2006/112/CE et de l'article 44, § 3, 4^o, C.TVA⁶⁸, qu'il s'agisse d'une refacturation d'une opération d'assurance souscrite par le crédit-bailleur en son nom propre mais pour le compte de son client (auquel cas il y aura effectivement application de la règle du commissionnaire) ou d'une facturation d'une opération d'assurance souscrite par le crédit-bailleur en son nom propre et pour son compte.

Or, lorsque plusieurs entreprises ou associations sont liées entre elles (notamment par un bâtiment ou du personnel à usage commun, ce qui est fréquent) et qu'elles n'ont pas de statut d'assujetti ordinaire à la T.V.A., déposant des déclarations périodiques à la T.V.A., il existe souvent des refacturations de frais entre elles. Or, très souvent ces refacturations sont impossibles à la T.V.A., même si ces associations ne le souhaitent généralement pas.

Cette impossibilité pourrait toutefois être évitée en utilisant une des structures suivantes.

64. C.J.C.E., arrêt Sparekassernes Datacenter (SDC) c/ Skatteministeriet du 5 juin 1997, C-2/95, *Rec.*, 1997, I-3017; *Rev. T.V.A.*, n° 131, p. 1240.

65. C.J.C.E., arrêt Kinderopvang Enschede du 9 février 2006, C-415/04, *Rec.*, 2006, I-1385.

66. C.J.U.E., arrêt Lebara Ltd contre The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, du 3 mai 2012, C-520/10, non encore publié au *Rec.*

67. C.J.C.E., arrêt Design Concept SA c. Flanders Expo SA du 5 juin 2003, C-438/01, *Rec.*, 2003, I-5617; *F.J.F.*, 2004, p. 837.

68. C.J.U.E., arrêt BGZ Leasing sp. z o.o. du 17 janvier 2013, C-224/11, non encore publié au *Rec.*

5.3.1. L'unité T.V.A.

41. Généralités

La nouveauté issue de l'arrêté royal n° 55 du 9 mars 2007 est d'avoir instauré le principe de l'Unité T.V.A. dans la législation belge.

Le système de l'unité T.V.A. est prévu à l'article 11, alinéa 1^{er} de la Directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (ancien article 4, (4) de la 6^{ème} Directive T.V.A.), qui laisse aux Etats membres la possibilité de considérer comme un assujetti unique les personnes établies sur leur territoire qui, bien qu'indépendantes du point de vue juridique sont liées entre elles sur les plans financier, économique et organisationnel.

De même, l'article 4, § 2, du Code belge de la T.V.A. prévoit, depuis 1993, que «*Dans les cas qu'Il détermine et selon les modalités qu'Il fixe, le Roi peut considérer que des personnes établies en Belgique, qui sont indépendantes du point de vue juridique mais étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation, ne constituent qu'un seul assujetti pour l'application du présent Code.*».

Ainsi, depuis le 1^{er} avril 2007, l'unité T.V.A. est en Belgique un assujetti unique qui se substitue à ses membres pour l'application de la T.V.A. et auquel toutes les dispositions du Code de la T.V.A. et de ses arrêtés d'exécution sont applicables mutatis mutandis.

L'unité T.V.A. est considérée comme un seul assujetti et est donc identifiée sous un numéro de T.V.A. unique. Ce numéro vaut pour le dépôt de la déclaration périodique de l'unité T.V.A., pour la tenue du compte-courant T.V.A. de l'unité, pour l'établissement éventuel de comptes spéciaux, pour toutes les taxations additionnelles et pour tous les actes de perception et de recouvrement émanant de l'administration.

L'unité T.V.A. implique que les opérations effectuées entre les personnes membres ne sont pas soumises à la T.V.A. Le système permet donc la création de centres d'excellence ou de centres de services sans aucune charge de T.V.A. non-déductible supplémentaire. Il permet également de simplifier et rationaliser considérablement les obligations administratives des entreprises en ce sens que, l'unité T.V.A. étant un assujetti unique, elle assume en tant que telle, tous les droits et toutes les obligations de ses membres.

Sur ce point, l'on peut formuler les commentaires suivants:

42. La composition d'une unité T.V.A.

L'unité T.V.A. comprend les assujettis **établis en Belgique**, qui remplissent les conditions **cumulatives** suivantes (art. 1er, § 1er, A.R. n° 55):

1° ils sont **étroitement liés sur le plan financier**. Cette condition est en tous cas remplie lorsqu'il existe entre eux, en droit ou en fait, directement ou indirectement, un lien de contrôle. (circ. n° 42/2007: 10 % des droits sociaux, seul ou avec d'autres intermédiaires, ou dans le chef du même actionnaire factier).

Dans le chef d'autres personnes que les personnes morales au capital représenté par des actions ou parts, ce lien financier existe en tous cas lorsque la majorité des actifs qu'elles ont investis pour les besoins de leur activité économique appartient directement ou indirectement à la même personne.

2° ils sont **étroitement liés sur le plan de l'organisation**. Cette condition est en tous cas remplie lorsque:

- ils sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous une direction commune ou
- ils organisent leurs activités totalement ou partiellement en concertation ou
- ils sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous le pouvoir de contrôle d'une seule personne;

3° ils sont **étroitement liés sur le plan économique**. Cette condition est en tous cas remplie lorsque:

- l'activité principale de chacun d'entre eux est de même nature ou
- leurs activités se complètent ou s'influencent ou s'inscrivent dans la recherche d'un objectif économique commun ou
- l'activité d'un assujetti est exercée en totalité ou en partie au profit des autres.

Si un membre de l'unité T.V.A. détient une participation directe de plus de 50 p.c. dans un autre assujetti, les conditions visées au 1° sont présumées remplies dans le chef de ce dernier, sauf s'ils peuvent démontrer qu'en raison de l'absence de liens organisationnels ou économiques ou en raison de toute autre circonstance ils ne sont pas ou ne peuvent pas être liés entre eux (art. 1er, § 2, A.R. n° 55).

Si un membre d'une unité T.V.A. acquiert une participation directe de plus de 50 p.c. dans un assujetti qui est membre d'une autre unité, ce dernier assujetti perd sa qualité de membre de l'unité T.V.A. à laquelle il appartenait, et devient membre de l'unité TVA dont dépend l'assujetti qui le détient à plus de 50 p.c., sauf s'ils peuvent démontrer que, en raison de l'absence de liens organisationnel ou économique ou en raison de toute autre circonstance, ils ne sont pas ou ne peuvent pas être liés entre eux (art. 1er, § 4, alinéa 2, A.R. n° 55).

43. Les effets de l'unité T.V.A.

1. L'unité T.V.A. se substitue aux membres pour tous les droits accordés ou toutes les obligations imposées à ces derniers par ou en application du Code et de ses arrêtés d'exécution (art. 7 A.R. n° 55).

2. Il y a assimilation à une prestation de services en Belgique, des services fournis par un assujetti établi à l'étranger, pour les besoins d'un de ses établissements membre d'une unité T.V.A. (art. 19bis C.TVA).

3. Pour les déductions, l'unité TVA ne forme donc qu'un seul assujetti, qui se substitue à ses membres pour exercer collectivement leurs droits et obligations en matière de T.V.A. C'est dès lors elle qui opère l'éventuelle déduction de la taxe ayant grevé les biens et les services qui sont fournis à ses membres pendant son existence (voy. la circ. n° 42/2007, quant aux déductions d'une unité T.V.A. ayant la qualité d'assujetti mixte).

4. L'unité T.V.A., considérée comme un seul assujetti, est donc identifiée sous un numéro de T.V.A. propre à l'unité T.V.A. (art. 50, § 1er, 1°, C.TVA). Ce numéro vaut pour le dépôt de la déclaration périodique de l'unité T.V.A. (art. 53, § 1er, 2°, C.TVA), pour la tenue du compte courant T.V.A. de l'unité, pour l'établissement éventuel de comptes spéciaux, pour toutes les taxations additionnelles, pour tous les actes de perception et de recouvrement émanant de l'administration, et pour l'établissement d'un listing annuel des opérations réalisées par chaque membre de l'unité T.V.A. pour chacun des autres membres (art. 53quinquies, alinéa 2, C.TVA).

Pour des raisons pratiques (opérations intracommunautaires et d'importation, notamment), les membres de l'unité T.V.A. gardent leur numéro d'identification à la T.V.A. ou se voient attribuer un tel numéro. Ce numéro d'identification constitue un sous-numéro d'identification à la T.V.A. de l'unité T.V.A. (art. 50, § 1er, 4°, C.TVA), servant pour la fourniture de biens et de services par des membres de l'unité T.V.A. à d'autres membres (document spécifique à établir; art. 53, § 3, C.TVA), pour la fourniture et la réception de biens et de services de leurs fournisseurs et à leurs clients (obligation de facturation sous ce n°; art. 53quater, § 1er, alinéa 2, C.TVA), pour l'établissement de leur listing annuel des clients assujettis (art. 53quinquies, alinéa 1er, C.TVA), et pour l'établissement de leur listing trimestriel des clients identifiés à la T.V.A. dans un autre Etat membre (listing intracommunautaire; art. 53sexies, § 1er, C.TVA).

5. Il est prévu légalement une solidarité des membres pour les dettes T.V.A. de l'unité (art. 51ter C.TVA).

44. Intérêt de la formule

Dans le cas de l'unité T.V.A., les différentes associations liées sont considérées comme un seul assujetti à la T.V.A., de sorte que toutes les opérations menées en interne entre associations sont «gommées» de l'im-

posabilité à la T.V.A. Cette structure leur permet donc de se prester mutuellement des services sans surcoût en matière de T.V.A.

Elle nécessite toutefois une centralisation accrue de la gestion comptable et fiscale, pour que l'unité T.V.A. puisse accomplir les obligations fiscales T.V.A. pour le compte de toutes les associations membres.

5.3.2. Le groupement autonome de personnes exemptées et l'association de frais

45. Généralités

L'article 44, § 2, 1°bis, C.TVA (voy. aussi A.R. n 43 du 5 juillet 1991, modifié; circ. 3/96) prévoit une exemption de la T.V.A. pour les prestations de services fournies:

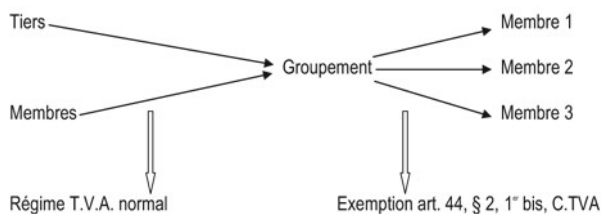
- 1) par des groupements autonomes (juridiquement ou matériellement) de personnes:
 - qui exercent une activité exemptée par l'article 44 C.TVA;
 - ou qui exercent une activité pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti;
 - et qui exercent un même type d'activité ou qui appartiennent à un même groupe financier, économique, professionnel ou social;
- 2) lorsque ces services sont fournis directement au profit de leurs membres;
- 3) lorsque ces services concourent directement et exclusivement à l'exercice de cette activité;
- 4) et lorsque les groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part qui incombe à chacun d'eux dans les dépenses engagées en commun;
- 5) à la condition que cette exemption ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence.

Il s'agit de la formation, par des assujettis exemptés, d'une association de frais, c'est-à-dire une communauté permanente d'intérêts que des personnes physiques ou morales établissent entre elles dans un but de rationalisation et en vue de réduire leurs frais de gestion ou d'exploitation; la caractéristique essentielle de cette association de frais est donc la mise en commun des dépenses supportées par les participants; les relations entre les participants et l'association rendent donc en principe la T.V.A. due sur la quote-part facturée par l'association de frais à ses membres, à moins qu'elles ne soit exemptées de la T.V.A. par la présente disposition.

Les solutions possibles sont donc ici les suivantes⁶⁹.

46. Le groupement autonome de personnes

69. Pour le cas spécifique des associations entre hôpitaux, voy. la circ. adm. n° 36/2012 (E.T.123.129), du 27 novembre 2012, qui commente cette problématique T.V.A. au regard des exemptions visées aux articles 44, § 2, 1°, 44, § 2, 2°, et 44, § 2, 4°, du Code de la TVA.



Dans cette hypothèse, il y a facturation au nom du groupement:

- par les membres au groupement, pour les services qu'ils fournissent au groupement (en suivant le régime T.V.A. normal applicable à la nature des biens et services fournis au groupement),
- par le groupement aux membres, pour les services fournis aux membres (avec application de l'exemption de l'article 44, § 2, 1^{er}bis, C.TVA, moyennant respect de ses conditions précitées).

Un membre qui, dans le cadre de son activité qui est exemptée en vertu de l'article 44 du Code de la T.V.A. ou pour laquelle il n'est pas assujetti, réalise aussi des opérations imposables qui ne sont toutefois pas considérées comme une activité distincte, est censé utiliser exclusivement pour l'activité citée en premier lieu les prestations de services fournies par le groupement autonome, lorsque le chiffre d'affaires annuel, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée, relatif aux opérations imposables visées dans cet article, n'excède pas 10 % du chiffre d'affaires annuel, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée, relatif à toutes ces opérations (art. 3 A.R. n° 43).

En effet, les assujettis exerçant une activité économique peuvent former une association de frais, c'est-à-dire une communauté permanente d'intérêts que des personnes physiques ou morales établissent entre elles dans un but de rationalisation et en vue de réduire leurs frais de gestion ou d'exploitation; la caractéristique essentielle de cette association de frais est donc la mise en commun des dépenses supportées par les participants; les relations entre les participants et l'association rendent donc en principe la T.V.A. due sur la quote-part facturée par l'association de frais à ses membres, à moins qu'elles ne soit exemptées de la T.V.A. par la présente disposition.

Les actes exonérés en vertu de cette disposition ne comprennent pas les activités exercées par une fondation, consistant exclusivement dans l'organisation et la mise en oeuvre de prestations liées aux activités d'une autre fondation, contre remboursement des frais réellement exposés, dans l'hypothèse où cette autre fondation, en tant qu'organisation chapeautant une série d'institutions exerçant une activité exonérée ou

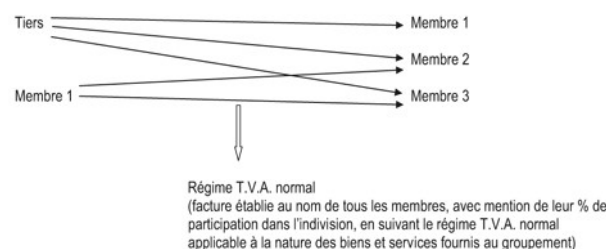
pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, effectuée, au bénéfice exclusif des institutions en question, de telles prestations de services, sans qu'une de ces fondations soit membre de l'autre⁷⁰.

Dans le même sens, les factures qu'une compagnie d'assurances belge reçoit de deux groupements d'intérêt économique (GIE) français, ne peuvent pas bénéficier de l'exemption de la T.V.A. prévue à l'article 44, § 2, 1^{er}bis, du Code de la T.V.A. vu que les GIE n'effectuent pas des prestations de services au bénéfice exclusif de ses membres⁷¹.

47. Le cas où l'association de frais n'est pas considérée comme une entité indépendante des membres: l'indivision

En principe, il ne peut pas être ici question, à proprement parler, ni d'assujettissement à la T.V.A., ni d'une éventuelle exemption dans la relation susvisée. Dans ce cas, les biens et les services qui sont nécessaires à la réalisation d'opérations au profit des membres ou des participants, sont acquis ou, le cas échéant, pris en location, en indivision. Les opérations réalisées au profit des membres ou des participants dans le cadre de cette indivision doivent donc, nécessairement, également être effectuées par du personnel commun. Aussi, l'exécution d'opérations au profit des membres par du personnel appartenant exclusivement à l'un des membres devrait, dans la relation entre ce membre et les autres membres pour lesquels des services sont prestés, entraîner l'exigibilité de la taxe (circ. n° 3/1996, n° 24).

a) Soit indivision «pure»,

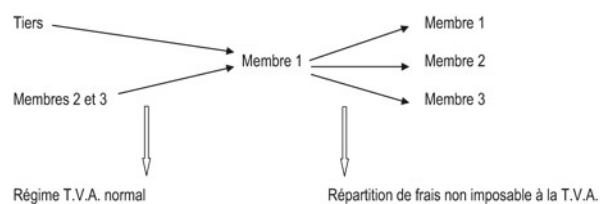


Les factures des fournisseurs et des prestataires de services relatives aux biens livrés et services prestés en faveur de l'indivision doivent être délivrées au nom de tous les participants. Le nom de chaque participant à l'indivision doit, par conséquent, figurer sur les factures délivrées, avec indication de la quote-part de chacun lorsque les participants ne contribuent pas de la même manière aux dépenses (circ. n° 3/1996, n° 26).

70. C.J.C.E., arrêt *Stichting Uitvoering Financiële Acties c/ Staatssecretaris van Financiën* du 15 juin 1989, C-348/87, *Rec.*, 1989, p. 1737; *Rev. T.V.A.*, n° 122, p. 635; *F.J.F.*, 1989, p. 309.

71. Civ. Bruxelles, 5 décembre 2003, *Bull. Ass.*, 2005, p. 193, note M. Mohr. Sur le fait que les G.I.E. ont accès à cette exemption lorsqu'ils en réunissent les conditions, voy. aussi quest. parl. n° 79 du 30 janvier 1990, *Rev. T.V.A.*, n° 90, p. 252; quest. parl. n° 34 du 5 novembre 1990, *Rev. T.V.A.*, n° 93, p. 71.

b) Soit indivision comme groupement autonome



L'administration fiscale accepte, aux conditions mentionnées ci-après que, seul le nom et, le cas échéant, le numéro de T.V.A. des participants qui ont la qualité d'assujetti mixte, soit mentionné. En outre, la facture doit faire apparaître clairement que les participants mentionnés exercent leurs activités, le cas échéant, dans le cadre d'une indivision (circ. n° 3/1996, n° 26 et n° 27):

- 1° les activités, réalisées dans l'intérêt commun des participants, doivent l'être par du personnel commun;
- 2° la majorité des participants à l'indivision doit être composée de non-assujettis, d'assujettis exemptés ou d'assujettis mixtes qui adhèrent à l'indivision pour les besoins de leur activité non soumise à la T.V.A.;
- 3° la facture ne peut concerner que les frais généraux de l'indivision ou des biens d'investissement qui sont nécessaires à son fonctionnement dans l'intérêt commun des participants (p. ex.: un ordinateur qui est acheté ou loué);
- 4° l'indivision n'agit que pour les participants à l'exclusion des tiers.

Pour l'application de ce qui précède, il faut considérer comme personnel commun chargé de la réalisation des services communs au profit de l'indivision (circ. n° 3/1996, n° 30 et 31):

- 1° le personnel qui est recruté en commun par tous les participants;
- 2° le personnel qui est recruté par un ou plusieurs participants pour le compte de tous les participants. Cette situation doit être constatée par un écrit signé par tous les participants.

Au vu de ce qui précède, il n'est pas admis que du personnel qui était engagé par un participant d'une association de frais existante, soit affecté contractuellement, en tant que personnel commun à cette association, à la réalisation d'opérations au profit des participants. La mise en commun de ce personnel doit être fixée au départ d'un document de recrutement signé par les participants. Par conséquent, si une association de frais est constituée et que les participants désirent faire appel, comme personnel commun de l'association, à du personnel propre existant, le contrat visé au 2°, ci-avant, doit déjà être signé à la création de l'association de frais.

c) Soit indivision, qui n'est pas un groupement autonome, mais dans laquelle des opérations, dont la rationalisation est recherchée par les participants à une communauté d'intérêts, sont confiées à un ou plusieurs d'entre eux qui les accomplissent pour les autres

Dans la mesure où ces dépenses, exposées par un participant dans le cadre de la mission qui lui a été confiée par l'association de frais, concernent des biens et des services visés par le Code de la T.V.A. et non exemptés de la taxe, la T.V.A. est, en règle, exigible dans la relation entre les participants concernés, à l'occasion du décompte de ces frais (circ. n° 3/1996, n° 33).

Toutefois, ces biens et les services peuvent, nonobstant le fait qu'ils ne sont facturés qu'à un seul participant, être considérés comme étant fournis aux différents participants auxquels ils sont en fait destinés, lorsque les conditions énumérées au point b) sont remplies (circ. n° 3/1996, n° 34).

Le participant qui a reçu la facture, adresse alors à chaque autre participant, au moins une fois par an, un décompte mentionnant la partie des dépenses, calculée à prix coûtant, que cet autre participant doit supporter, et la T.V.A. qui s'y rapporte éventuellement. Le participant qui est assujetti, peut, sur la base du décompte reçu, lequel doit être comptabilisé comme une facture d'entrée, déduire la T.V.A., selon les règles normales. Il va de soi que le participant qui a reçu d'un tiers la facture à son nom ne peut, dès lors qu'il est lui-même assujetti, déduire la T.V.A. portée en compte sur cette facture qu'à concurrence de la quote-part de la dépense qu'il doit supporter. Il doit indiquer cette quote-part sur la facture (circ. n° 3/1996, n° 34).

Cependant, lorsqu'un ou plusieurs participants effectuent, par leurs propres moyens, en faveur d'autres participants de l'association, des opérations visées par le Code de la T.V.A. qui ne sont pas exemptées de la taxe, la T.V.A. est exigible dans cette relation, peu importe que cette opération soit ou non effectuée dans l'intérêt collectif. C'est le cas lorsque des membres du personnel d'un des participants sont engagés pour la réalisation d'opérations dans l'intérêt commun. L'imputation des dépenses de personnel par le participant à un autre participant, pour la mise à disposition de son personnel au profit de ce dernier, rend, en principe, la T.V.A. exigible (circ. n° 3/1996, n° 35). Toutefois, l'article 44, § 2, 10°, C.TVA prévoit une exonération si affectation du personnel religieux ou philosophique aux soins de santé, homes, assistance sociale, enseignement et recyclage professionnel.

48. Intérêt de la formule

Dans le cas du groupement autonome de personnes exemptées, la gestion semble plus souple que celle d'une unité T.V.A.

Cependant, il faut relever la première contrainte de cette solution, que les services du groupement doivent être utilisés exclusivement pour leurs membres. Ainsi, rappelons qu'un membre qui, dans le cadre de son activité qui est exemptée en vertu de l'article 44 du Code de la T.V.A. ou pour laquelle il n'est pas assujéti, réalise aussi des opérations imposables qui ne sont toutefois pas considérées comme une activité distincte, n'est censé utiliser exclusivement pour l'activité citée en premier lieu les prestations de services fournies par le groupement autonome, QUE lorsque le chiffre d'affaires annuel, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée, relatif aux opérations imposables visées dans cet article, n'excède pas 10 % du chiffre d'affaires annuel (art. 3 A.R. n° 43).

Ensuite, la solution de l'association de frais en indivision paraît plus souple en ce qui concerne les activités externes, mais elle est très contraignante en matière de gestion du personnel commun (document de recrutement à signer par tous les membres, notamment).

Enfin, dans ces solutions, nous relevons que la T.V.A. reste applicable, au régime normal, pour les services fournis au groupement par chacun des membres, contrairement à l'Unité T.V.A. où ces services sont littéralement « gommés » de l'imposabilité à la T.V.A.

5.3.3. La fourniture de services par une association sous couvert de cotisations

49. Généralités

L'article 44, § 2, 11°, C.TVA (voy. aussi circ. 6/82 sur les associations agricoles, circ. 12/86 sur les associations patronales et professionnelles) prévoit une exemption de la T.V.A. pour les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées par des organismes n'ayant aucun but lucratif, moyennant le paiement d'une cotisation fixée conformément aux statuts, au profit de et dans l'intérêt collectif de leurs membres, à condition que ces organismes poursuivent des objectifs de nature politique, professionnelle, syndicale, religieuse, humanitaire, patriotique, philanthropique ou civique. On vise ici des groupements professionnels qui, sans poursuivre un but lucratif, se chargent, moyennant cotisation, de la représentation et de la défense des intérêts collectifs de leurs membres (organisations patronales, groupements professionnels, notamment).

Ce régime nécessite toutefois la centralisation des services communs, dans une seule structure prestant ces services dans l'intérêt général des membres.

Ce régime a également été réformé par une circulaire administrative n° 1/2012 du 3 janvier 2012, qui le réserve à présent aux intérêts collectifs des membres, en excluant largement les services individuels fournis dans le cadre de l'objectif principal de défense des membres, pour ce qui concerne les organismes de nature syndicale.

5.3.4. La constitution d'une société interne

50. Généralités

Les associations peuvent également envisager la formation d'une société interne, à savoir une société sans personnalité juridique par laquelle une ou plusieurs personnes s'intéressent dans les opérations qu'une ou plusieurs autres gèrent en leur propre nom (art. 48 C. soc.; il s'agissait, anciennement de l'association en participation prévue par l'article 176 des anciennes lois coordonnées sur les sociétés commerciales).

Dans cette solution, les conséquences en T.V.A. sont exposées par les n° 1 à 7 de la circulaire administrative n° 17/1971 du 22 janvier 1971.

Entre les membres, cette forme de société implique l'application des articles 13 et 20 C.TVA, en vertu desquels un intermédiaire qui s'entremet dans la fourniture d'un bien ou d'un service est réputé avoir reçu le bien ou le service et le fournir à son tour.

Cette structure peut donc servir à centraliser les fournitures de biens et de services en commun à des tiers, sans aucunement pouvoir permettre de nouveau de « gommer » les biens et services fournis par les membres à la société interne, contrairement à l'unité T.V.A.

6. Les conséquences en matière de taux de T.V.A.

51. Les aspects concrets et spécifiques d'une prestation séparable d'une prestation globale

Ce n'est que dans la mesure où il est possible de dissocier des aspects concrets et spécifiques d'une prestation globale, qu'il est possible de les soumettre à des taux de T.V.A. différents.

L'assujéti doit, dans ce cas, réaliser, en contrepartie du prix global dont le client est le seul véritable redevable, plusieurs opérations dont l'une peut être soustraite des autres prestations, sur base d'aspects concrets et spécifiques. A ce sujet, cet aspect concret et spécifique doit pouvoir se déduire d'un service identifiable, en tant que tel, effectivement fourni par l'assujéti en cause, séparément des autres prestations fournies par cet assujéti.

52. La possibilité d'une ventilation du prix en ses différentes composantes

Au sujet des composantes et de leur taux respectif d'une opération, le principe de l'article 26 du Code de la T.V.A., à savoir l'imposition à la T.V.A. de toute la contrepartie, n'empêche pas que le prix même, qu'il soit l'unique contrepartie payable totalement en argent ou seulement une composante de cette contrepartie, puisse être ventilé en différents éléments, en vue d'une détermination correcte de la base d'imposition.

La ventilation d'un montant à payer facturé globalement en différents éléments qui le composent, présente l'avantage que certains de ces éléments, qui sont soumis à un autre régime de T.V.A. ou à un autre taux de T.V.A. que le prix dans sa globalité, puissent être soumis effectivement au régime et au taux réduit adéquats. Il va de soi, d'autre part, que lorsqu'un prix unique ou un prix non ventilé est facturé, seuls doivent être retenus le régime et le taux applicables à ce prix global.

La ventilation du montant facturé globalement en différents éléments ne fait pas obstacle à la ventilation du prix en lui-même, selon ces différents éléments. Cependant, lorsque chacun de ces différents éléments du prix subit son régime T.V.A. propre, pour autant que l'Administration admette la ventilation, il ne peut exister, lors d'une autre ventilation du prix sur la facture, de différence quant au régime T.V.A.. Les différents éléments du prix sont donc soumis au régime T.V.A. qui s'applique au prix global lui-même.

Ainsi, selon l'administration fiscale belge, en cas d'offres conjointes pour un même prix de deux ou plusieurs biens et/ou services soumis à des taux de T.V.A. différents, l'assujetti vendeur doit:

- soit taxer l'ensemble au taux de T.V.A. le plus élevé applicable à un des biens ou services;
- soit ventiler le prix entre les biens/services en fonction de leur valeur et selon les taux de T.V.A. différents qui leur sont applicables.

Par exception, il ne doit pas y avoir de ventilation ni de taxation au taux le plus élevé, mais bien taxation au taux de 6 % ou de 12 %, selon le cas, notamment dans les cas suivants (voy. notamment circ. 85/72 et circ. 22/75):

- les ensembles tarifés comme tels à 6 % ou à 12 % (par exemple, les trousseaux de secours soumises au taux de 6 %,...);
- les accessoires d'un produit principal, spécifiquement adaptés à ce produit par le fabricant de ce dernier et livrés en même temps que celui-ci en vue d'en étendre ou d'en faciliter l'utilisation, soumis au taux applicable au produit principal;

- les menus biens et services offerts, sans supplément de prix, lorsqu'ils sont admis par les usages commerciaux;
exemples:
 - en cas de remise d'un sac de voyage de faible valeur par l'organisateur d'un voyage à un participant à ce voyage);
 - en cas de vente de crochets, aiguilles et peignes d'accrochages en même temps que la vente d'un nécessaire pour l'exécution de tapis à l'aiguilles, nécessaire vendu comme ensemble avec le canevas en tissu imprimé et avec la laine;
- les services de livraison, de placement, de contrôle ou d'entretien effectués par le fournisseur sans supplément de prix;
- les échantillons offerts, sans supplément de prix par le fournisseur, dans des quantités ou des mesures strictement indispensables à une appréciation des qualités du produit;
- les objets revêtus d'inscriptions publicitaires indélébiles et nettement apparentes, qui ne se trouvent pas comme tels dans le commerce et qui sont offerts sans supplément de prix par le fournisseur, à condition que le prix d'acquisition de ces objets ne dépasse pas 5 % du prix de vente au consommateur final du produit principal ou du service avec lequel ils sont livrés⁷²;
- les chromos, vignettes et autres images d'une valeur commerciale minimale, offerts sans supplément de prix par le fournisseur;
- les pochettes-surprises dont le prix de vente ne dépasse pas 1,25 € à partir du 1^{er} octobre 2012 (30 francs jusqu'au 31 décembre 2001), soumises à 6 % pour le tout⁷³;
- les articles de confiserie composés d'une friandise accompagnée d'un petit cadeau ou d'un contenant et dont le prix de vente ne dépasse pas 1,25 euros (30 francs jusqu'au 31 décembre 2001), soumises à 6 % pour le tout⁷⁴;
- les emballages nécessaires au contenu ou qui ne dépassent pas 50 % de la valeur du contenu (dans ce cas, le tout est soumis au taux applicable au contenu, sans devoir ventiler le prix);
- les récipients de plantes d'ornement vivantes dont la valeur, hors T.V.A., ne dépasse pas 10 % de la valeur totale, hors T.V.A., de l'ensemble (dans ce cas, le tout est soumis à 6 %, sans devoir ventiler le prix);
- les compositions florales (corbeilles, couronnes et similaires, où des fleurs et des plantes coupées sont en association avec d'autres biens comme des mousses, des objets décoratifs,...), lorsque la valeur des biens soumis à 6 % (fleurs et feuillages) atteint 80 % de la valeur totale de tous les biens mis en oeuvre (plantes, pots, bougie, petits cailloux,...) (dans ce cas, le tout est soumis à 6 %, sans devoir

72. Décision n° E.T. 51499 du 24 septembre 1985.

73. Déc. adm. n° E.T.49.210/4, du 23 juillet 2012.

74. Déc. adm. n° E.T.49.210/4, du 23 juillet 2012.

ventiler le prix) (circ. adm. n° 4/1997 du 13 mai 1997).

53. L'arrêt C-94/09 du 6 mai 2010 Commission contre France, à propos des transports funéraires, et la position belge à propos des prestations des pompes funèbres

Selon l'arrêt de la Cour de Justice C-94/09 du 6 mai 2010, les Etats membres ont la possibilité d'appliquer un taux réduit à des **aspects concrets et spécifiques d'une catégorie de prestations** visée à l'annexe III de la Directive T.V.A. 2006/112/CE. Le taux de T.V.A. réduit constitue en effet un régime d'exception, dont les Etats membres peuvent limiter le champ d'application. Pareille limitation ne peut toutefois pas porter atteinte au principe de neutralité fiscale, qui interdit de traiter différemment au niveau de la T.V.A. des livraisons de biens et prestations de services analogues, qui se trouvent en concurrence⁷⁵.

La Cour estime que l'application du taux réduit au transport de corps satisfait à ces deux critères. Le transport de corps par véhicule constitue un élément concret et spécifique parmi les prestations de services fournies par les entreprises de pompes funèbres.

A cet effet, la Cour a analysé qu'il s'agit d'une prestation de service identifiable, en tant que telle, séparément des autres prestations fournies par ces entreprises puisque, à cet égard, le transport de corps par véhicule, en tant qu'activité de transport, se distingue des autres prestations pouvant être fournies par les entreprises de pompes funèbres que sont les soins somatiques, l'utilisation d'une chambre funéraire, l'organisation des obsèques ainsi que les opérations d'enterrement ou de crémation. Il se distingue également du transport de corps par porteurs, en ce que ce dernier, limité par sa nature même à des déplacements sur une courte distance, n'est pas nécessairement effectué par une entreprise mais peut être confié à des proches du défunt et revêt avant tout un caractère cérémoniel. En outre, le transport de corps par véhicule relève en France d'une réglementation spécifique, en ce qu'il ne peut être réalisé que par des prestataires agréés au moyen de véhicules spécialement aménagés à cet effet. Ainsi, il arrive d'ailleurs que le transport de corps soit effectué par un transporteur agréé, indépendamment de toute prestation de pompes funèbres.

De plus, l'application d'un taux réduit au seul transport de corps par véhicule ne viole pas non plus le principe de neutralité. En effet, en ce cadre, lorsqu'un transport de corps par véhicule est effectué isolément,

c'est-à-dire indépendamment de toute autre prestation d'ordre funéraire, par une entreprise de pompes funèbres ou par tout autre prestataire agréé, telle une entreprise de transport sanitaire, cette opération est, selon la réglementation française, considérée comme un transport de personnes au sens de l'annexe III, point 5, de la directive 2006/112 et, conformément à l'article 279 du code général des impôts, soumise au même taux réduit que si elle avait été effectuée dans le cadre d'un contrat incluant la fourniture d'une plus large gamme de prestations d'ordre funéraire. Il s'ensuit que des prestations semblables de transport de corps par véhicule, qui peuvent se trouver en concurrence, ne sont pas traitées de manière différente du point de vue de la T.V.A..

Cet arrêt confirme, a contrario, qu'une opération indivisible ne peut être soumise à deux taux de T.V.A. différents. Ce n'est que dans la mesure où il est possible de dissocier des aspects concrets et spécifiques d'une prestation globale qu'il est possible de les soumettre à des taux de T.V.A. différents.

A ce titre, l'on peut compléter cet arrêt par les conclusions identiques de certains arrêts plus récents de la Cour de Justice, déjà évoqués au point 2.1. ci-dessus :

- d'une part, les premiers arrêts de la Cour de Justice sur ce thème étaient fort orientés vers l'inclusion des prestations accessoires dans la prestation principale, même si elles pouvaient être considérées comme distinctes, à partir du moment où elles étaient indissolublement liées à la prestation principale (par exemple, une assurance voyage dans le coût global d'une carte de crédit ou la location d'un emplacement de parking parallèlement à la location principale d'un appartement résidentiel⁷⁶);
- d'autre part, depuis quelques années, rappelons que le présent arrêt 94/09 de la Cour suit la tendance plus récente de l'admission d'un régime fiscal différencié pour les prestations séparables, même lorsqu'elles sont économiquement liées⁷⁷.

Nous pouvons rapprocher l'arrêt 94/09 de la Cour de Justice précité, de la position administrative belge en matière de pompes funèbres. Pour l'administration fiscale belge, lorsqu'une entreprise de pompes funèbres se charge de l'organisation complète de funérailles, elle fournit un ensemble de biens et de services parmi lesquels figurent généralement la préparation du corps, la décoration ou la mise à disposition d'une chambre mortuaire, l'insertion d'annonces dans les journaux, le transport ou le rapatriement du corps du défunt, l'organisation du cortège funèbre, le service de porteurs, la fourniture du glas et de musique

75. Arrêt C-442/05 Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien du 3 avril 2008.

76. C.J.C.E., arrêt Morten Henriksen du 13 juillet 1989, 173/88, *Rec.*, 1989, p. 2763; *Rev. T.V.A.*, 1995, n° 113, p. 579; *F.J.F.*, 1989, p. 272. Voy. aussi décision administrative belge n° E.T. 78.929, *Rev. T.V.A.*, 1994, n° 109, n° 988, p. 619.

77. C.J.C.E., arrêt RLRE Tellmer Property du 11 juin 2009, C-572/07, *Rec.*, 2009, I-4983; *F.J.F.*, 2009, p. 1066. Sur l'application en cas d'exonération partielle pour des ventes de caravanes exonérées, mais dont les aménagements et équipements sont soumis à la taxe, voy. C.J.C.E., arrêt Talacre Beach Caravan Sales du 6 juillet 2006, C-251/05, *Rec.*, 2006, I-6269.

pour le service funéraire, l'inhumation ou la crémation, l'impression des faire-part, la livraison d'un cercueil ou d'une urne funéraire, d'une pierre tombale, de fleurs, de couronnes ou de divers autres articles funéraires, etc..

Vu la diversité des biens et des services fournis par les entrepreneurs de pompes funèbres, l'administration a décidé de se ranger à l'avis des services de la Commission européenne de considérer que l'organisation de funérailles constitue, pour le tout, une prestation de services, qui est visée par l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 1^o, du Code de la T.V.A..

Conformément à la rubrique XXXIV, chiffre 2, du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 relatif aux taux de T.V.A., cette prestation de services est en principe passible de la taxe au taux de T.V.A. de 6 %, à l'exception toutefois des biens et des services qui sont expressément exclus de cette disposition et qui restent en toute hypothèse soumis à la taxe au taux de 21 %. L'entreprise de pompes funèbres est dès lors tenue de ventiler, le cas échéant, son prix en fonction des taux applicables. Il va de soi que, lorsque l'entreprise de pompes funèbres livre des biens à d'autres personnes que celles qui lui ont commandé l'organisation des funérailles (comme par exemple en cas d'achat de fleurs, de couronnes ou d'ornements par des membres de la famille ou des amis), les biens fournis doivent être soumis à la taxe en fonction de leur nature ou de leurs caractéristiques propres. Il en est de même dans l'hypothèse où une entreprise de pompes funèbres ne se charge pas de l'organisation complète des obsèques et qu'elle se limite à fournir l'un ou l'autre des biens ou des services relatifs à cette organisation.

L'organisation de funérailles comprend normalement le transport du corps du défunt par l'entreprise de pompes funèbres. Le coût de ce transport constitue donc un élément de la base d'imposition de la prestation de services globale qui est fournie par l'entreprise de pompes funèbres à ses clients et qui est soumise à la taxe en Belgique si l'entrepreneur de pompes funèbres y est établi. En revanche, lorsqu'une entreprise de pompes funèbres ou une tierce personne ne se charge que du rapatriement de la dépouille mortelle (et des opérations inhérentes à ce rapatriement, comme, entre autres, la préparation du corps et la mise en cercueil) mais non de l'organisation des funérailles, cette prestation doit être analysée, en Belgique dans un souci de simplification et pour des raisons pra-

tiques quant à la qualification de ces opérations de rapatriement, comme une prestation de transport du corps du défunt, localisée en fonction des distances parcourues⁷⁸.

En ce cas, cette prestation de transport du corps du défunt, qui est une prestation identifiable en tant que telle par rapport aux autres prestations réalisées par l'entreprise de pompes funèbres, peut en être séparée et suivre son propre régime T.V.A., notamment, en matière de taux et de localisation, lorsque ladite entreprise ne se charge que de cette opération sans réaliser les organisations des funérailles.

5. Conclusion

Notre passage en revue des diverses modalités d'application des règles TVA aux opérations complexes se voulait axé sur le concret et, par conséquent, notre démonstration ne pouvait se déployer que sous un aspect tout à la fois technique et spécifique.

Relevons donc que, au-delà des multiples questions de fait dont nous avons fait état dans le présent relevé de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne quant à ces opérations complexes et/ou refacturées, le praticien sera bien inspiré:

- 1° d'une part, de toujours bien distinguer:
 - les opérations bilatérales complexes mêlant différents biens et/ou services matériellement fournis par leur facturant au consommateur final, où la question est de savoir s'il s'agit d'opérations uniques ou distinctes;
 - les opérations trilatérales de refacturation de biens et/ou services non matériellement fournis par leur facturant au consommateur final, auxquels s'applique la règle du commissionnaire selon laquelle le facturant intermédiaire est réputé légalement fournir au client final, les biens et services refacturés, même s'il n'y a apporté aucune valeur ajoutée;
- 2° une fois faite cette distinction, d'appliquer à chaque cas les règles qui leur sont propres, telles qu'exposées au n° 3, pour les opérations bilatérales, et au n° 4, pour les opérations trilatérales, ci-dessus.

Malgré son allure rébarbative, nous osons cependant espérer que cette analyse aura contribué à clarifier la compréhension de cette problématique et aura ouvert des pistes de réflexions dignes d'intérêt, et de grand intérêt pratique.

78. Déc. adm. n° ET 110.001 du 14 septembre 2005.