

Downloaded via the EU tax law app / web

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

20 juin 2013 (*)

«Renvoi préjudiciel – Sixième directive TVA – Articles 2, point 1, et 6, paragraphe 1 – Notion de ‘prestation de services’ – Prestations de services de publicité et de courtage en crédit – Exonérations – Réalité économique et commerciale des opérations – Pratiques abusives – Opérations ayant pour seul but l’obtention d’un avantage fiscal»

Dans l’affaire C-653/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par l’Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Royaume-Uni), par décision du 13 décembre 2011, parvenue à la Cour le 19 décembre 2011, dans la procédure

Her Majesty’s Commissioners of Revenue and Customs

contre

Paul Newey, agissant sous le nom commercial Ocean Finance,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. M. Ilešič, président de chambre, MM. E. Jarašič, A. Ó Caoimh, Mme C. Toader (rapporteur) et M. C. G. Fernlund, juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

greffier: Mme L. Hewlett, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 20 mars 2013,

considérant les observations présentées:

- pour M. Newey, agissant sous le nom commercial Ocean Finance, par M. J. Ghosh, QC, ainsi que par Mme E. Wilson et M. J. Bremner, barristers,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par MM. S. Ossowski et L. Christie, en qualité d’agents, assistés de M. O. Thomas, barrister,
- pour l’Irlande, par Mme E. Creedon, en qualité d’agent, assistée de M. A. Collins, SC,
- pour le gouvernement italien, par Mme G. Palmieri, en qualité d’agent, assistée de M. A. De Stefano, avvocato dello Stato,
- pour la Commission européenne, par M. R. Lyal et Mme C. Soulay, en qualité d’agents,

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

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 2000/65/CE du Conseil du 17 octobre 2000 (JO L 269, p. 44, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs (ci-après les «Commissioners») à M. Newey, agissant sous le nom commercial Ocean Finance (ci-après «M. Newey»), au sujet de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicable à des prestations de services de publicité.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Conformément à l'article 299, paragraphe 6, CE, les dispositions du traité CE ne sont applicables aux îles Anglo-Normandes, dont fait partie l'île de Jersey, que dans la mesure nécessaire pour assurer l'application du régime prévu pour ces îles, notamment par le protocole n° 3 concernant les îles Anglo-Normandes et l'île de Man (JO 1972, L 73, p. 164), annexé à l'acte relatif aux conditions d'adhésion du Royaume de Danemark, de l'Irlande et du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et aux adaptations des traités (JO 1972, L 73, p. 14). Ledit protocole ne contenant pas de dispositions concernant la TVA, le droit de l'Union relatif à la TVA ne s'applique pas sur l'île de Jersey.

4 Le quatrième considérant de la sixième directive prévoit qu'il convient de tenir compte de l'objectif de la suppression des taxations à l'importation et des détaxations à l'exportation pour les échanges entre les États membres et de garantir la neutralité du système commun de taxes sur le chiffre d'affaires quant à l'origine des biens et des prestations de services, pour que soit réalisé à terme un marché commun comportant une saine concurrence et ayant des caractéristiques analogues à celles d'un véritable marché intérieur.

5 L'article 2, point 1, de la sixième directive soumet à la TVA «les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel».

6 Selon l'article 5, paragraphe 1, de cette directive, est considéré comme «livraison d'un bien» le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire et, conformément à l'article 6, paragraphe 1, de ladite directive, est considérée comme «prestation de services» toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5 de la même directive.

7 L'article 9 de la sixième directive dispose:

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

2. Toutefois:

[...]

e) le lieu des prestations de services suivantes, rendues à des preneurs établis en dehors de la Communauté ou à des assujettis établis dans la Communauté mais en dehors du pays du prestataire, est l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation de services a été rendue ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle:

[...]

– les prestations de publicité,

[...]

– les opérations bancaires, financières et d'assurance, y compris celles de réassurance, à l'exception de la location de coffres-forts,

[...]

– les prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui, lorsqu'ils interviennent dans la fourniture de prestations de services visées à la présente lettre e).

3. Afin d'éviter des cas de double imposition, de non-imposition ou de distorsions de concurrence, les États membres peuvent, en ce qui concerne les prestations de services visées au paragraphe 2 sous e) ainsi que les locations de moyens de transport, considérer:

[...]

b) le lieu de prestations de services, qui, en vertu du présent article, est situé en dehors de la Communauté, comme s'il était situé à l'intérieur du pays, lorsque l'utilisation et l'exploitation effectives s'effectuent à l'intérieur du pays.»

8 L'article 13 de la sixième directive, intitulé «Exonérations à l'intérieur du pays», prévoit sous l'intitulé «*BAutres exonérations*»:

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

[...]

d) les opérations suivantes:

1. l'octroi et la négociation de crédits ainsi que la gestion de crédits effectuée par celui qui les a octroyés;

2. la négociation et la prise en charge d'engagements, de cautionnements et d'autres sûretés et garanties ainsi que la gestion de garanties de crédits effectuée par celui qui a octroyé les crédits;

[...]»

9 L'article 17, paragraphe 2, de cette directive dispose:

«Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations

taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la [TVA] due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti;

[...]»

10 Aux termes de l'article 21 de ladite directive:

«[...]

1. En régime intérieur, la [TVA] est due:

[...]

b) par le preneur assujetti de services visés à l'article 9, paragraphe 2, point e), ou par le preneur, qui est identifié à la [TVA] à l'intérieur du pays, de services couverts par l'article 28 *ter*, titres C, D, E et F, si les services sont effectués par un assujetti non établi à l'intérieur du pays;

[...]»

Le droit du Royaume-Uni

11 Au moment des faits en cause au principal, l'article 4, paragraphe 1, de la loi de 1994 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Value Added Tax Act 1994) était libellé comme suit:

«La TVA est perçue sur toutes les livraisons de biens ou prestations de services effectuées au Royaume-Uni, s'il s'agit d'une livraison ou d'une prestation taxable qu'un assujetti effectue dans le cadre de son activité économique.»

12 L'article 5, paragraphe 2, sous a) et b), de cette loi disposait:

a) aux fins de la présente loi, la 'livraison de biens' ou la 'prestation de services' incluent toutes les formes de livraison de biens ou de prestation de services, sauf celles qui ne sont pas effectuées contre rémunération;

b) toute opération qui n'est pas une livraison de biens, mais qui est effectuée contre rémunération [...] est une prestation de services.»

13 L'article 7, paragraphe 10, de ladite loi prévoyait:

«Une prestation de service est effectuée:

a) au Royaume-Uni si le prestataire est établi au Royaume-Uni, et

b) dans un pays tiers (et non au Royaume-Uni) si le prestataire est établi dans ce pays.»

14 L'article 8, paragraphes 1 et 2, de la même loi imposait un mécanisme d'autoliquidation de la TVA pour les services fournis depuis un pays autre que le Royaume-Uni et disposait:

«1) Sous réserve du paragraphe 3, ci-dessous, lorsque les services pertinents sont:

a) fournis par une personne qui est située dans un pays autre que le Royaume-Uni, et

b) reçus par une personne ('le bénéficiaire') qui est située au Royaume-Uni pour les besoins de

toute activité qu'elle exerce,

toutes les mêmes conséquences s'appliquent, en vertu de la présente loi (en particulier, dans la mesure où elle impose la TVA sur une prestation et autorise un assujetti à déduire la taxe payée en amont), comme si le bénéficiaire lui-même fournissait les services au Royaume-Uni au cours, ou en vue, de son activité, et que la prestation était imposable.

2) Aux fins du présent article, les 'services pertinents' sont les services relevant des descriptions de l'annexe 5 qui ne sont pas des services relevant de l'une des descriptions de l'annexe 9.

3) Les prestations qui sont considérées comme effectuées par le bénéficiaire en vertu du paragraphe 1, ci-dessus, ne doivent pas être prises en compte en tant que prestations effectuées par lui pour déterminer son droit à déduction de la taxe payée en amont en application de l'article 26, paragraphe 1.»

15 L'article 9 de la loi de 1994 relative à la taxe sur la valeur ajoutée définissait la notion de «lieu de situation» («place of belonging») pour un bénéficiaire de prestations de services de la manière suivante:

«1) Le paragraphe 2 ci-dessous s'applique afin de déterminer, pour toute prestation de services, si le prestataire est situé dans un pays ou dans un autre et les paragraphes 3 et 4 ci-dessous s'appliquent (sous réserve de toute disposition en vertu de l'article 8, paragraphe 6) pour déterminer, pour toute prestation de services, si le bénéficiaire est situé dans un pays ou dans un autre.

2) Le prestataire de services doit être considéré comme situé dans un pays si:

a) il a son établissement ou tout autre établissement stable dans ce pays et n'a aucun autre établissement de ce type ailleurs, ou

b) il n'a aucun établissement de ce type (dans ce pays ou ailleurs), mais le lieu de sa résidence habituelle se trouve dans ce pays;

c) il a de tels établissements à la fois dans ce pays et ailleurs et l'établissement qu'il possède qui est le plus directement concerné par la prestation se trouve dans ce pays.

3) Si la prestation de services est effectuée pour un individu et reçue par celui-ci autrement que pour les besoins de l'une des activités qu'il exerce, il doit être considéré comme situé dans tout pays où se trouve sa résidence habituelle.

4) Lorsque le paragraphe 3 ci-dessus n'est pas applicable, la personne qui bénéficie de la prestation doit être considérée comme située dans un pays si:

a) soit l'une des conditions figurant aux points a) et b) du paragraphe 2 ci-dessus est remplie,

b) soit elle a des établissements tels que mentionnés au paragraphe 2 ci-dessus à la fois dans ce pays et ailleurs et son établissement où, ou pour les besoins duquel, les services sont ou seront le plus directement utilisés se trouve dans ce pays.

5) Aux fins du présent article (et à aucune autre fin):

- a) une personne exerçant une activité au moyen d'une branche ou d'une agence dans un pays doit être considérée comme ayant un établissement dans ce pays, et
- b) 'résidence habituelle', pour une personne morale, signifie l'endroit où elle est légalement constituée.»

16 L'article 31 de la loi de 1994 relative à la taxe sur la valeur ajoutée et le groupe 5 de l'annexe 9 de celle-ci mettent en œuvre l'article 13, B, sous d), de la sixième directive et prévoient que sont exonérés de TVA, notamment, les services d'«octroi d'une avance ou d'un crédit» ainsi que les prestations de services d'intermédiaire connexes.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

17 Il ressort de la décision de renvoi que, pendant la période en cause au principal, M. Newey était courtier en crédit, établi à Tamworth (Royaume-Uni). Les prestations de services de courtage fournies au Royaume-Uni par M. Newey étaient, conformément à l'article 13, B, sous d), de la sixième directive, exonérées de TVA. En revanche, les services de publicité fournis à M. Newey au Royaume-Uni et destinés à attirer des emprunteurs potentiels étaient soumis à la TVA, de sorte que la taxe supportée par M. Newey sur les frais de publicité n'était pas récupérable.

18 Afin d'éviter cette charge fiscale non récupérable, M. Newey a constitué la société Alabaster (CI) Ltd (ci-après «Alabaster»), établie à Jersey, territoire sur lequel la sixième directive ne s'applique pas, et a accordé à cette société le droit d'utiliser le nom commercial Ocean Finance. M. Newey en était l'actionnaire unique.

19 Alabaster employait au moins une personne à temps plein et bénéficiait de sa propre direction, des personnes physiques résidant à Jersey, dépourvues d'expérience directe en matière de courtage, proposées ou recrutées par les comptables de M. Newey et rémunérées en fonction du temps consacré à l'activité d'Alabaster.

20 En application des statuts d'Alabaster et de la législation en vigueur à Jersey, lesdits dirigeants étaient responsables de la gestion de cette société et exerçaient les pouvoirs afférents à celle-ci, M. Newey ne jouant aucun rôle dans la gestion de cette dernière.

21 Les contrats de courtage étaient conclus directement entre les prêteurs et Alabaster, de sorte que les commissions de courtage étaient payées non pas à M. Newey, mais à cette société.

22 Cependant, Alabaster ne se chargeait pas elle-même du traitement des demandes de prêts, mais recourait, à cet effet, aux services de M. Newey, lesquels étaient fournis, en vertu d'un contrat de sous-traitance (ci-après le «contrat de services»), par les employés de celui-ci exerçant leur activité à Tamworth. Ce contrat mentionnait une liste de services que M. Newey devait fournir, laquelle comprenait, pour l'essentiel, toutes les tâches liées au traitement de l'activité de courtage en crédit. En vertu dudit contrat, M. Newey avait également le pouvoir de négocier les modalités des contrats conclus entre Alabaster et les prêteurs.

23 En échange de ces services, M. Newey percevait des honoraires fixés au départ à 50 %, puis à 60 %, du montant des commissions brutes immédiatement perçues pour chaque prêt octroyé par Alabaster, auxquels s'ajoutait le remboursement de frais et de débours.

24 En pratique, les emprunteurs potentiels contactaient directement, au Royaume-Uni, les employés de M. Newey, lesquels traitaient chaque dossier et envoyaient à Jersey, pour autorisation, aux dirigeants d'Alabaster, les demandes qui remplissaient les critères d'éligibilité au crédit. Le processus d'approbation était généralement achevé en une heure et, dans les faits,

aucune demande d'autorisation n'était rejetée.

25 La publicité à l'intention des emprunteurs potentiels étant indispensable à l'activité de courtage en crédit, elle représentait une part importante des coûts supportés par Alabaster.

26 Selon la juridiction de renvoi, les services de publicité étaient fournis par Wallace Barnaby & Associates Ltd (ci-après «Wallace Barnaby»), société non liée à Alabaster, établie également à Jersey, dans le cadre d'un contrat conclu avec cette dernière. Wallace Barnaby se procurait elle-même ces services de publicité auprès d'agences publicitaires établies au Royaume-Uni, notamment auprès de l'agence de publicité Ekay Advertising. En vertu de la législation en vigueur à Jersey, les paiements effectués par Alabaster à Wallace Barnaby pour ces services n'étaient pas soumis à la TVA.

27 M. Newey n'était pas habilité à recourir à des services de publicité pour le compte d'Alabaster et n'assumait aucune responsabilité pour le paiement des services fournis par Wallace Barnaby à cette société. Il avait cependant le pouvoir d'approuver le contenu des publicités, au sujet duquel il s'entretenait avec un employé d'Ekay Advertising travaillant au Royaume-Uni. À la suite de ces entretiens, cet employé adressait des recommandations à Wallace Barnaby.

28 Wallace Barnaby adressait, à son tour, des recommandations aux dirigeants d'Alabaster, lesquels, à la suite de la réception de celles-ci, se réunissaient chaque semaine pour se prononcer sur les dépenses publicitaires envisagées. En pratique, aucune de ces recommandations n'était rejetée.

29 Les Commissioners considèrent que, aux fins de la TVA, d'une part, les services de publicité concernés ont été fournis à M. Newey au Royaume-Uni et y sont dès lors imposables et, d'autre part, les services de courtage en crédit ont été fournis au Royaume-Uni par M. Newey.

30 À titre subsidiaire, ils estiment que, si Alabaster doit être considérée comme étant, à Jersey, le destinataire des services de publicité ainsi que le prestataire des services de courtage en crédit, les accords conclus dans le but d'atteindre ce résultat sont contraires au principe d'interdiction de l'abus de droit, tel que formulé par la Cour dans l'arrêt du 21 février 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Rec. p. I-1609), et doivent être requalifiés.

31 Partant, le 27 septembre 2005, les Commissioners ont émis un avis d'imposition à la TVA à l'encontre de M. Newey, pour la période comprise entre le 1er juillet 2002 et le 31 décembre 2004, pour une somme de 10 707 075 livres sterling (GBP), afin de récupérer auprès de ce dernier la TVA sur les services de publicité qui lui ont été fournis pendant ladite période.

32 M. Newey soutient que les services de courtage en cause au principal ont été fournis depuis Jersey par Alabaster et que cette dernière était le bénéficiaire des services de publicité. Il ajoute que le principe d'interdiction de l'abus de droit n'est pas applicable lorsque les services sont fournis par une personne établie en dehors de l'Union européenne à une autre personne établie en dehors de celle-ci.

33 Ainsi, M. Newey a formé un recours contre ledit avis d'imposition devant le First-tier Tribunal (Tax Chamber), lequel a accueilli ce recours par un jugement du 23 avril 2010.

34 Cette juridiction a considéré que l'activité de courtage en crédit était exercée par Alabaster, au moyen des services fournis par M. Newey et en application du contrat de services. Alabaster ne pourrait, par conséquent, être qualifiée de société «boîte aux lettres».

35 Le First-tier Tribunal (Tax Chamber) a également retenu qu'Alabaster avait fourni les

prestations de services de courtage en crédit concernées aux prêteurs et qu'elle était le bénéficiaire des prestations de services de publicité. Il n'y aurait pas eu de transaction directe à titre onéreux entre M. Newey et les prêteurs ou entre ce dernier et Wallace Barnaby. Bien que l'objectif essentiel d'Alabaster ait été l'obtention d'un avantage fiscal, il n'existait, selon cette juridiction, aucun abus, dès lors que le montage impliquant Alabaster n'était pas contraire à la finalité de la sixième directive.

36 Les Commissioners ont introduit un recours contre cette décision devant l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).

37 C'est dans ces conditions que l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Dans des circonstances telles que celles de la présente affaire, quel poids une juridiction nationale doit-elle accorder à des contrats pour trancher la question de savoir quelle personne a effectué une prestation de services aux fins de la TVA? En particulier, est-ce que la position contractuelle d'une partie est décisive pour déterminer la position de cette partie vis-à-vis de la prestation aux fins de la TVA?

2) Dans des circonstances telles que celles de la présente affaire, si la situation contractuelle n'est pas décisive, dans quelles circonstances une juridiction nationale doit-elle s'écarter de la situation contractuelle?

3) Dans des circonstances telles que celles de la présente affaire, dans quelle mesure les éléments suivants sont-ils, en particulier, pertinents:

a) le contrôle de la personne qui effectue la prestation en vertu d'un contrat est entièrement détenu par une autre personne;

b) la personne qui dispose des connaissances de l'activité, des relations commerciales et de l'expérience n'est pas celle qui est partie au contrat;

c) l'intégralité ou la plupart des éléments déterminants de la prestation sont exécutés par une personne autre que celle qui est partie au contrat;

d) le risque commercial d'une perte financière ou d'une atteinte à la réputation lié à la prestation repose sur une personne autre que celle qui est partie [au contrat];

e) la personne qui effectue la prestation, en vertu du contrat, sous-traite des éléments essentiels nécessaires pour une telle prestation à une personne détenant le contrôle de cette première personne et il manque à de tels accords de sous-traitance certaines caractéristiques commerciales?

4) Dans des circonstances telles que celles de la présente affaire, la juridiction nationale doit-elle s'écarter de l'analyse contractuelle?

5) En cas de réponse négative à la quatrième question, est-ce que les conséquences fiscales d'accords tels que ceux de la présente affaire constituent un avantage fiscal dont le bénéfice serait contraire à la finalité de la sixième directive, au sens des points 74 à 86 de l'arrêt [Halifax e.a., précité]?

6) En cas de réponse [affirmative] à la cinquième question, comment convient-il de requalifier des accords tels que ceux en cause dans la présente affaire?»

Sur les questions préjudicielles

Sur les première à quatrième questions

38 Par ses première à quatrième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi cherche en substance à savoir si les stipulations contractuelles sont déterminantes aux fins d'identifier le prestataire et le bénéficiaire dans une opération de « prestation de services », au sens des articles 2, point 1, et 6, paragraphe 1, de la sixième directive, et, en cas de réponse négative, dans quelles conditions lesdites stipulations peuvent être requalifiées.

39 Il convient d'emblée de rappeler que la sixième directive établit un système commun de TVA fondé, notamment, sur une définition uniforme des opérations taxables (arrêt Halifax e.a., précité, point 48).

40 Aux termes de l'article 2, point 1, de la sixième directive, sont soumises à la TVA les « livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel ». S'agissant, plus spécifiquement, de la notion de prestation de services, la Cour a jugé à plusieurs reprises qu'une prestation de services n'est effectuée « à titre onéreux », au sens de l'article 2, point 1, de cette directive, et n'est dès lors taxable, que s'il existe entre l'auteur de cette prestation et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par l'auteur de ladite prestation constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire (arrêt du 16 décembre 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, Rec. p. I-13179, point 16 et jurisprudence citée).

41 Il résulte également de la jurisprudence de la Cour que la notion de prestation de services a ainsi un caractère objectif et s'applique indépendamment des buts et des résultats des opérations concernées, sans que l'administration fiscale soit obligée de procéder à des enquêtes en vue de déterminer l'intention de l'assujetti (voir, en ce sens, arrêt Halifax e.a., précité, points 56 et 57 ainsi que jurisprudence citée).

42 S'agissant plus particulièrement de la valeur des stipulations contractuelles dans le cadre de la qualification d'une opération d'opération taxable, il y a lieu de rappeler la jurisprudence de la Cour selon laquelle la prise en compte de la réalité économique et commerciale constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA (voir, en ce sens, arrêt du 7 octobre 2010, Loyalty Management UK et Baxi Group, C-53/09 et C-55/09, Rec. p. I-9187, points 39 et 40 ainsi que jurisprudence citée).

43 Étant donné que la situation contractuelle reflète normalement la réalité économique et commerciale des opérations et afin de répondre aux exigences de sécurité juridique, les stipulations contractuelles pertinentes constituent un élément à prendre en considération lorsqu'il s'agit d'identifier le prestataire et le bénéficiaire dans une opération de « prestation de services », au sens des articles 2, point 1, et 6, paragraphe 1, de la sixième directive.

44 Il peut cependant s'avérer que, parfois, certaines stipulations contractuelles ne reflètent pas totalement la réalité économique et commerciale des opérations.

45 Cela serait notamment le cas s'il s'avérait que lesdites stipulations contractuelles constituent un montage purement artificiel qui ne correspond pas à la réalité économique et commerciale des opérations.

46 En effet, la Cour a considéré à diverses reprises que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive (voir

arrêt Halifax e.a., précité, point 71 et jurisprudence citée) et que le principe d'interdiction d'abus de droit conduit à prohiber les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, effectués à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal (voir arrêts du 22 mai 2008, Ampliscientifica et Amplifin, C-162/07, Rec. p. I-4019, point 28; du 27 octobre 2011, Tanoarch, C-504/10, Rec. p. I-10853, point 51, et du 12 juillet 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, point 35).

47 Dans l'affaire au principal, il n'est pas contesté que, formellement, conformément aux stipulations contractuelles, Alabaster avait fourni les prestations de services de courtage en crédit aux prêteurs et qu'elle était le bénéficiaire des prestations de services de publicité fournies par Wallace Barnaby.

48 Toutefois, compte tenu de la réalité économique des relations commerciales existant entre, d'une part, M. Newey, Alabaster et les prêteurs ainsi que, d'autre part, M. Newey, Alabaster et Wallace Barnaby, telle qu'elle résulte de la décision de renvoi et, notamment, des éléments de fait mentionnés par l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) dans la troisième question, il ne peut être exclu que l'utilisation et l'exploitation effectives des services en cause au principal aient eu lieu au Royaume-Uni, au bénéfice de M. Newey.

49 Il appartient à la juridiction de renvoi, par une analyse d'ensemble des circonstances du litige au principal, de vérifier si les stipulations contractuelles ne reflètent pas véritablement la réalité économique et si c'est M. Newey, et non pas Alabaster, qui était effectivement le fournisseur des services de courtage en crédit en cause et le bénéficiaire des prestations de services de publicité fournies par Wallace Barnaby.

50 Si tel était le cas, ces stipulations contractuelles devraient être redéfinies de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives de cette pratique abusive (voir, en ce sens, arrêt Halifax e.a., précité, point 98).

51 En l'occurrence, le rétablissement de la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations en cause, dans l'hypothèse où la juridiction de renvoi considérerait qu'elles sont constitutives d'une pratique abusive, consisterait notamment à rendre inopposable le contrat de services et les accords publicitaires conclus entre Alabaster et Wallace Barnaby aux Commissioners, ces derniers pouvant valablement considérer M. Newey comme étant effectivement l'auteur des prestations de services de courtage de crédit et le bénéficiaire des services de publicité en cause au principal.

52 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre aux première à quatrième questions que les stipulations contractuelles, même si elles constituent un élément à prendre en considération, ne sont pas déterminantes aux fins d'identifier le prestataire et le bénéficiaire d'une « prestation de services », au sens des articles 2, point 1, et 6, paragraphe 1, de la sixième directive. Elles peuvent notamment être écartées lorsqu'il s'avère qu'elles ne reflètent pas la réalité économique et commerciale, mais constituent un montage purement artificiel, dépourvu de réalité économique, effectué à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal, ce qu'il appartient à la juridiction nationale d'apprécier.

Sur les cinquième à sixième questions

53 Compte tenu de la réponse donnée aux première à quatrième questions, il n'y a pas lieu de répondre aux cinquième et sixième questions posées par la juridiction de renvoi.

Sur les dépens

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

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

Les stipulations contractuelles, même si elles constituent un élément à prendre en considération, ne sont pas déterminantes aux fins d'identifier le prestataire et le bénéficiaire d'une « prestation de services », au sens des articles 2, point 1, et 6, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, telle que modifiée par la directive 2000/65/CE du Conseil du 17 octobre 2000. Elles peuvent notamment être écartées lorsqu'il s'avère qu'elles ne reflètent pas la réalité économique et commerciale, mais constituent un montage purement artificiel, dépourvu de réalité économique, effectué à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal, ce qu'il appartient à la juridiction nationale d'apprécier.

Signatures

** Langue de procédure: l'anglais.