

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

9 octobre 2001 *

Dans l'affaire C-409/98,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), par la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Royaume-Uni), et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Commissioners of Customs & Excise

et

Mirror Group plc,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1),

* Langue de procédure: l'anglais.

LA COUR (sixième chambre),

composée de M^mc F. Macken, président de chambre, M^mc N. Colneric (rapporteur), MM. C. Gulmann, J.-P. Puissochet et R. Schintgen, juges,

avocat général: M. A. Tizzano,
greffier: M^mc D. Louterman-Hubeau, chef de division,

considérant les observations écrites présentées:

- pour Mirror Group plc, par MM. D. Milne, QC, et G. Sinfield, solicitor,

- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M^mc M. Ewing, en qualité d'agent, assistée de M. N. Fleming, QC, et de M^mc P. Whipple, barrister,

- pour le gouvernement allemand, par MM. W.-D. Plessing et C.-D. Quassowski, en qualité d'agents,

- pour la Commission des Communautés européennes, par M. E. Traversa et M^mc F. Riddy, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Mirror Group plc, représentée par MM. D. Milne et G. Sinfield, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M^{me} G. Amodeo, en qualité d'agent, assistée de M. N. Fleming et de M^{me} P. Whipple, du gouvernement allemand, représenté par M. W.-D. Plessing, et de la Commission, représentée par M. R. Lyal, en qualité d'agent, à l'audience du 16 novembre 2000,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 23 janvier 2001,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par ordonnance du 15 octobre 1998, parvenue à la Cour le 17 novembre suivant, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), a posé, en vertu de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), deux questions préjudicielles sur l'interprétation de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

- 2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant Mirror Group plc (ci-après «Mirror Group») aux Commissioners of Customs & Excise (ci-après les «Commissioners»), compétents en matière de perception de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») au Royaume-Uni, au sujet de l'assujettissement à la TVA d'un engagement de Mirror Group consistant en substance à devenir locataire.

La réglementation communautaire

- 3 Aux termes de l'article 2, formant le titre II, intitulé «Champ d'application», de la sixième directive:

«Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

1. 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;

[...]»

- 4 Les articles 5 et 6 de la sixième directive, qui font partie du titre V, intitulé «Opérations imposables», disposent:

«Article 5

Livraisons de biens

1. Est considéré comme 'livraison d'un bien' le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

[...]

Article 6

Prestations de services

1. Est considérée comme 'prestation de services' toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5.

Cette opération peut consister entre autres:

[...]

— en une obligation de ne pas faire ou de tolérer un acte ou une situation,

[...]»

- 5 L'article 13 de la sixième directive établit le régime des exonérations de la TVA en ce qui concerne les opérations à l'intérieur du pays. L'article 13, B, sous b), prévoit:

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

[...]

b) l'affermage et la location de biens immeubles [...]»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 6 En 1993, Mirror Group, société établie au Royaume-Uni, s'est intéressée à différents sites à Londres pour y transférer ses activités d'édition de journaux. Selon la juridiction de renvoi, elle pouvait escompter des conditions favorables de location en tant que «locataire prestigieux» («anchor tenant»).
- 7 Le 20 juin 1993, Mirror Group et Olympia & York Canary Wharf Ltd (sous administration) (ci-après «O & Y») ont conclu les contrats suivants:
- un contrat portant sur la location des étages 20 à 24 de l'immeuble One Canada Square sis à Londres (ci-après le «bâtiment») (ci-après le «contrat principal»);

 - le bail proprement dit concernant ces cinq étages;

 - un contrat d'option donnant à Mirror Group une première option, exerçable dans les six premiers mois, pour prendre à bail de un à quatre étages supplémentaires dans le bâtiment, ainsi que — à condition que cette première option ne soit pas exercée pour plus de deux étages au cours du délai de six mois — une seconde option pour prendre à bail un ou deux étages supplémentaires au cours des dix-huit mois suivants (ci-après le «contrat d'option»).

- 8 Le contrat principal stipulait qu'O & Y paierait à Mirror Group une «incitation» nette de 12 002 590 GBP, plus TVA, au plus tard le 2 juillet 1993. Cette somme y était qualifiée de contrepartie pour la conclusion du contrat par le locataire et d'incitation pour que celui-ci accepte le bail.
- 9 Conformément au contrat principal, les modalités de paiement suivantes ont été mises en œuvre:
- Environ 6,5 millions de GBP, hors TVA, ayant trait aux étages 20 à 24 du bâtiment ont été versés sur un compte séquestre et ont été débloqués en faveur de Mirror Group en plusieurs versements, au fur et à mesure que Mirror Group n'avait plus le droit de dénoncer les baux et se trouvait ainsi obligée de prendre ces étages à bail pour la durée totale de 25 années.
 - Environ 5,5 millions de GBP, hors TVA, ont été, dans le cadre du contrat d'option, payés à Mirror Group et celle-ci les a versés immédiatement, comme elle y était tenue, sur un compte séquestre à titre de garantie. De fait, Mirror Group n'a exercé son option que sur trois étages supplémentaires et n'a dès lors conservé qu'environ 4,1 millions de GBP.
 - Environ 2,1 millions de GBP de TVA ont été versés sur un compte séquestre avant d'être virés, le 26 juillet 1993, au profit des Commissioners.
- 10 Il était stipulé qu'aucun loyer ne serait dû au cours des cinq premières années pour la location des étages 20 à 24 du bâtiment. À partir de la sixième année et jusqu'à la fin du bail, un loyer serait réglé, qui augmenterait progressivement, mais sans jamais atteindre le niveau du marché. Il était prévu que le bail des étages supplémentaires pour lesquels Mirror Group exercerait l'option comporterait en substance les mêmes dispositions en matière de loyer.

- 11 En vertu du contrat principal, Mirror Group était tenue d'achever l'équipement des étages 20 à 24 du bâtiment. De fait, Mirror Group a dépensé environ 7,2 millions de GBP pour les travaux d'équipement des étages 20 à 24 et environ 4,4 millions de GBP pour les travaux d'équipement des étages supplémentaires 17 à 19 pour lesquels elle a exercé l'option.

- 12 Selon le VAT and Duties Tribunal, London (Royaume-Uni), l'incitation n'a cependant pas été payée par O & Y à Mirror Group pour que cette dernière effectue les travaux d'équipement.

- 13 Mirror Group a demandé le remboursement de la TVA de 2,1 millions de GBP calculée sur l'incitation de 12 millions de GBP, ce qui lui a été refusé par décision des Commissioners du 1^{er} janvier 1997. Elle a alors formé un recours contre cette décision devant le VAT and Duties Tribunal, London.

- 14 Selon cette juridiction, l'acceptation par Mirror Group des conditions du contrat principal, l'exécution par elle du bail et le contrat d'option constituaient des «actes accomplis» («things done») qui l'avaient été en échange de l'incitation de 12 millions de GBP. Dès lors, ladite juridiction a jugé que Mirror Group avait effectué une prestation de services à titre onéreux.

- 15 Quant à la question de savoir si cette prestation de services était exonérée, le VAT and Duties Tribunal a souligné que ce ne serait le cas que si elle constituait un affermage ou une location de biens immeubles au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive. Or, selon cette juridiction, il résulterait de l'arrêt du 15 décembre 1993, Lubbock Fine (C-63/92, Rec. p. I-6665, point 9), que la prestation effectuée par un locataire qui a renoncé, en faveur du propriétaire, à un bail existant en échange d'une somme en capital constitue une prestation exonérée.

16 Dans ces conditions, il n'y aurait aucune raison valable d'exclure de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive une opération donnant naissance à un bail lorsque, à la différence de la situation classique, ce n'est pas le locataire qui paie une somme au propriétaire pour conclure le bail, mais, comme dans l'affaire au principal, le propriétaire qui consent à verser une contrepartie au locataire afin de s'assurer de son acceptation du bail et du respect subséquent des clauses du bail. En ce qui concerne les 5,5 millions de GBP, le Tribunal a jugé qu'il s'agissait du paiement d'une incitation portant uniquement sur les options et qu'ils n'étaient donc pas exonérés.

17 Tant Mirror Group que les Commissioners ont fait appel de cette décision devant la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court). Par ordonnance du 15 octobre 1998 à laquelle le jugement du VAT and Duties Tribunal était joint, cette juridiction a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Au regard de la décision rendue par la Cour dans l'affaire C-63/92, Lubbock Fine & Co./Commissioners of Customs & Excise, l'article 13, B, sous b), de la directive 77/388/CEE du Conseil exonère-t-il de la TVA une prestation effectuée par une personne (ci-après la 'personne') qui ne possède à l'origine aucun titre sur le bien immeuble, lorsque cette personne conclut un contrat portant sur la location de ce bien immeuble avec un propriétaire et/ou accepte l'octroi d'un bail par le propriétaire en échange du paiement d'une somme d'argent par celui-ci?

2) Au regard de la décision rendue par la Cour dans l'affaire C-63/92, Lubbock Fine & Co./Commissioners of Customs & Excise, l'article 13, B, sous b), de

la directive 77/388/CEE du Conseil exonère-t-il de la TVA une prestation effectuée par une personne (ci-après la 'personne') qui ne possède à l'origine aucun titre sur le bien immeuble, lorsque cette personne:

a) conclut un contrat d'option relatif à des baux portant sur ce bien immeuble en échange d'une somme d'argent payée à la personne, à des conditions selon lesquelles les fonds resteront déposés sur un compte spécial en garantie de l'exécution des obligations qui lui incombent en vertu du contrat d'option;

et/ou

b) exerce ultérieurement les options en vertu du contrat d'option et accepte l'octroi de baux portant sur le bien immeuble en échange du déblocage en faveur de la personne des fonds déposés sur le compte spécial?»

Sur la première question

Arguments formulés dans les observations présentées à la Cour

- 18 Mirror Group fait valoir qu'il résulte de l'arrêt Lubbock Fine, précité, que les prestations de services directement liées à la création, à la modification, au transfert ou à la cessation d'un droit d'occuper un bien immeuble entrent dans le champ d'application de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive. En outre, la prestation de services effectuée par un locataire du fait de la conclusion d'un contrat concernant la location d'un bien immeuble ne pourrait pas faire l'objet

d'un autre traitement que celui réservé à la prestation effectuée par le propriétaire étant donné l'exigence de l'application cohérente de la sixième directive et du respect du principe de neutralité fiscale.

- 19 Le gouvernement du Royaume-Uni soutient que la logique du raisonnement de la Cour dans l'arrêt *Lubbock Fine*, précité, est que les paiements effectués au titre de la renégociation d'un bail doivent être, quant à la taxation, qualifiés de la même manière que les paiements effectués au titre du bail tel que négocié initialement. Tel ne serait pas le cas dans l'affaire au principal. Mirror Group n'ayant aucun titre sur le bien immeuble au moment de l'opération, elle n'aurait pas elle-même fourni un service d'affermage ou de location. Or, le libellé de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive présupposerait la fourniture d'une telle prestation de services pour que cette disposition soit applicable.
- 20 Selon le gouvernement du Royaume-Uni, la prestation de services fournie par Mirror Group a consisté à conclure un bail ou un accord en vue de la conclusion d'un bail. Lors de l'audience, ce gouvernement a souligné que Mirror Group, en transférant ses activités dans le bâtiment, avait attiré d'autres locataires.
- 21 Le gouvernement allemand effectue en substance la même analyse que le gouvernement du Royaume-Uni et estime en outre que la prestation de services effectuée par Mirror Group doit être comparée à celle d'un agent immobilier servant d'intermédiaire pour la conclusion d'un bail entre les parties.
- 22 Dans ses observations écrites, la Commission soutient que Mirror Group a, au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive, effectué une prestation de services consistant à conclure un bail ou un accord en vue de la conclusion d'un bail. Cette prestation entrerait dans le champ d'application de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, à l'instar de ce que la Cour a jugé dans l'arrêt *Lubbock Fine*, précité.

- 23 Lors de l'audience, la Commission a admis que, lorsqu'on devient, dans un bâtiment neuf, un locataire prestigieux dont la présence pourrait attirer d'autres locataires, cette activité pourrait constituer une prestation de services fournie au propriétaire, qui serait taxable. Il pourrait s'agir d'une forme de publicité. Toutefois, une telle prestation de services serait difficile à définir. Au cas où il n'y aurait pas une prestation de services distincte identifiable, il serait préférable de traiter le paiement en cause comme une évaluation du prix du bail et, dès lors, comme un paiement inséparablement lié à celui-ci.

Appréciation de la Cour

- 24 Il y a lieu de rappeler que, en vertu 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.
- 25 Il est constant que Mirror Group, en concluant un contrat portant sur la location du bâtiment et en acceptant de prendre ce bâtiment à bail, a agi en tant qu'assujetti sans effectuer une livraison de biens. Dès lors, il convient d'examiner si Mirror Group a, par son activité, effectué une prestation de services à titre onéreux et, le cas échéant, si cette prestation entre dans la notion de «location de biens immeubles» utilisée par l'article 13, B, sous b), de la sixième directive.
- 26 Quant à l'existence d'une prestation de services, il convient de relever qu'un assujetti qui ne règle que la contrepartie en argent due pour la fourniture d'une prestation de services ou qui s'engage à le faire ne fournit pas lui-même une prestation de services au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive. Il en résulte qu'un locataire qui s'engage, même moyennant paiement effectué par le propriétaire, uniquement à devenir locataire et à payer le loyer ne fournit pas, en ce qui concerne cette activité, une prestation de services au propriétaire.

- 27 En revanche, le futur locataire fournirait une prestation de services à titre onéreux si le propriétaire, considérant que, en tant que locataire prestigieux, sa présence dans l'immeuble où sont situés les locaux donnés à bail attirerait d'autres locataires, effectuait en sa faveur un paiement en contrepartie de son engagement de transférer ses activités dans ledit immeuble. Dans ces conditions, l'engagement d'un tel locataire pourrait être qualifié, ainsi que le gouvernement du Royaume-Uni le soutient en substance, de prestation de publicité taxable.
- 28 Dans ce cadre, il convient de relever qu'il appartient à la juridiction de renvoi, au vu des indications données par la Cour, de déterminer si, dans l'affaire au principal, Mirror Group a effectué, à titre onéreux, une prestation de services en faveur du propriétaire et, le cas échéant, laquelle.
- 29 Il y a cependant lieu de constater qu'une activité telle que celle déployée par Mirror Group, à supposer qu'il s'agisse vraiment d'une prestation de services, ne pourrait pas être qualifiée de prestation de services entrant dans la notion de «l'affermage et [de] la location de biens immeubles».
- 30 À cet égard, il convient de rappeler qu'il est de jurisprudence constante que les termes employés pour désigner les exonérations visées à l'article 13 de la sixième directive sont d'interprétation stricte étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti (voir, notamment, arrêts du 15 juin 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, Rec. p. 1737, point 13; du 12 septembre 2000, *Commission/Irlande*, C-358/97, Rec. p. I-6301, point 52; *Commission/Royaume-Uni*, C-359/97, Rec. p. I-6355, point 64, et du 18 janvier 2001, *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, Rec. p. I-493, point 25).
- 31 La location de biens immeubles au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive consiste en substance en ce que le propriétaire d'un immeuble cède au locataire, contre un loyer et pour une durée convenue, le droit d'occuper son bien

et d'en exclure d'autres personnes (voir, en ce sens, arrêts précités Commission/Irlande, points 52 à 57, et Commission/Royaume-Uni, points 64 à 69, et du 4 octobre 2001, Goed Wonen, C-326/99, Rec. p. I-6831, point 55).

32 C'est donc le propriétaire qui effectue la prestation de services taxable et le locataire qui verse, en échange de celle-ci, la contrepartie. Tel n'est pas le cas dans l'affaire au principal.

33 Il est vrai que la Cour a dit pour droit, dans l'arrêt Lubbock Fine, précité, que le fait pour un locataire, qui renonce à son bail, de remettre le bien immobilier à la disposition de celui dont il tient ses droits entre dans la notion de «location de biens immobiliers» utilisée par l'article 13, B, sous b), de la sixième directive.

34 Toutefois, il convient de souligner que ledit arrêt a été rendu à propos d'un locataire qui avait remis le bien immobilier loué à la disposition du propriétaire et, par conséquent, sur le plan fiscal, avait rétrocédé le droit de l'occuper en renonçant à ce droit. C'est la raison pour laquelle la Cour a jugé, aux points 9 et 12 dudit arrêt, que le renoncement du locataire à la prestation de services fournie par le propriétaire, qui est une modification du contrat de location, doit être exonéré lorsque ladite prestation est elle-même exonérée.

35 Or, ces conditions ne sont pas remplies dans l'affaire au principal. Mirror Group, en tant que futur locataire, ne renonce pas au droit d'occuper l'immeuble en faveur du propriétaire.

36 Il y a donc lieu de répondre à la première question qu'une personne qui n'a à l'origine aucun titre sur un bien immeuble et qui conclut avec le propriétaire de ce bien un contrat portant sur la location dudit bien et/ou accepte de prendre à bail ledit bien, moyennant paiement d'une somme d'argent par le propriétaire,

n'effectue pas une prestation de services relevant de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive.

Sur la seconde question

- 37 Quant à la première partie de la seconde question, la Commission indique à juste titre qu'un assujetti qui conclut uniquement un contrat d'option, tel que celui en cause au principal, sans qu'il y ait échange de prestations réciproques, n'effectue pas une prestation de services au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive.
- 38 La seconde partie de la seconde question soulève les mêmes problèmes que la première question posée par la juridiction de renvoi. En effet, une fois l'option exercée et le contrat de location conclu par le locataire en échange d'une somme d'argent payée par le propriétaire, il convient d'examiner si le locataire s'est limité à conclure le contrat de location ou s'il a effectué une prestation déterminée au propriétaire. Dans le premier cas, il n'y a pas de prestation de services au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive. Dans le second cas, rien n'indique qu'il s'agit, de la part du locataire, d'une prestation de services qui relève de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive.
- 39 Il y a donc lieu de répondre à la seconde question qu'une personne qui n'a à l'origine aucun titre sur un bien immeuble, qui conclut un contrat d'option, tel que celui en cause au principal, relatif à la location de ce bien en échange d'une somme d'argent payée par le propriétaire, à des conditions selon lesquelles les fonds resteront déposés sur un compte spécial en garantie de l'exécution des obligations qui lui incombent en vertu du contrat d'option et qui exerce ultérieurement les options prévues par le contrat d'option et accepte de conclure des baux portant sur le bien immeuble en échange du déblocage des fonds déposés sur le compte spécial à son nom, n'effectue à aucun moment une prestation de services relevant de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive.

Sur les dépens

- 40 Les frais exposés par les gouvernements du Royaume-Uni et allemand, ainsi que par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (sixième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), par ordonnance du 15 octobre 1998, dit pour droit:

- 1) Une personne qui n'a à l'origine aucun titre sur un bien immeuble et qui conclut avec le propriétaire de ce bien un contrat portant sur la location dudit bien et/ou accepte de prendre à bail ledit bien, moyennant paiement d'une somme d'argent par le propriétaire, n'effectue pas une prestation de services relevant de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme.

- 2) Une personne qui n'a à l'origine aucun titre sur un bien immeuble, qui conclut un contrat d'option, tel que celui en cause au principal, relatif à la location de ce bien en échange d'une somme d'argent payée par le propriétaire, à des conditions selon lesquelles les fonds resteront déposés sur un compte spécial en garantie de l'exécution des obligations qui lui incombent en vertu du contrat d'option et qui exerce ultérieurement les options prévues par le contrat d'option et accepte de conclure des baux portant sur le bien immeuble en échange du déblocage des fonds déposés sur le compte spécial à son nom, n'effectue à aucun moment une prestation de services relevant de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive 77/388.

Macken

Colneric

Gulmann

Puissochet

Schintgen

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 9 octobre 2001.

Le greffier

Le président de la sixième chambre

R. Grass

F. Macken