

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

9 octobre 2001 *

Dans l'affaire C-108/99,

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

Cantor Fitzgerald International,

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 Cantor Fitzgerald International, par M. D. Goy, QC, mandaté par Deloitte & Touche, accountants,

- 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 Cantor Fitzgerald International, représentée par M. D. Goy, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M^{me} G. Amodéo, 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 2 septembre 1998, parvenue à la Cour le 30 mars 1999, 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), une question préjudicielle 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 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant Cantor Fitzgerald International (ci-après «CFI») 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'une prestation de services ayant consisté pour CFI à prendre à sa charge, contre paiement, les droits et obligations découlant d'un bail cédé par le locataire avec le consentement du propriétaire.

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 la question préjudicielle

- 6 En mars 1986, Prudential Assurance Co. Ltd (ci-après le «propriétaire») a donné à bail à Wako International (Europe) Ltd (ci-après «Wako»), pour une durée de

quinze années, le quatrième étage d'un immeuble sis à Londres. Aux termes du contrat, Wako s'engageait à ne pas sous-louer le bien et à ne pas céder le bail sans le consentement du propriétaire.

- 7 En 1993, Wako et CFI sont convenues, avec le consentement du propriétaire, de la cession du bail à CFI. Par ce contrat, CFI, qui devenait le nouveau locataire, s'engageait à exécuter les obligations incombant à Wako en vertu du bail et à indemniser Wako de toute perte ou dette encourue en raison du bail. En contrepartie de la reprise du bail par CFI, Wako s'engageait à verser à cette dernière la somme de 1,5 million de GBP.

- 8 CFI a déclaré un montant de 1,5 million de GBP à la TVA, transaction approuvée par décision des Commissioners du 30 juillet 1996. CFI a formé un recours contre cette décision devant le VAT and Duties Tribunal, London (Royaume-Uni). Par jugement du 6 août 1997, cette juridiction a fait droit au recours en jugeant que l'opération en cause était exonérée de la TVA.

- 9 Les Commissioners ont interjeté appel de ce jugement devant la High Court.

- 10 Cette juridiction doute que l'article 13, B, sous b), de la sixième directive doive, à la lumière de l'arrêt du 15 décembre 1993, Lubbock Fine (C-63/92, Rec. p. I-6665), être interprété en ce sens que la prestation de services effectuée par CFI serait exonérée. Elle penche pour une règle simple selon laquelle un paiement

n'est exonéré que s'il est effectué en contrepartie de la création ou de la concession d'un titre immobilier. Cette solution couvrirait les faits de l'affaire Lubbock Fine, précitée, mais ce ne serait pas ainsi que la Cour se serait exprimée.

- 11 Dans ces conditions, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«À la suite de l'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire C-63/92 (Lubbock Fine & Co./Customs & Excise Commissioners), l'article 13, B, sous b), de la sixième directive TVA exonère-t-il de la TVA une prestation de services faite par une personne (ci-après la 'personne') ne possédant aucun titre sur une propriété immobilière, lorsque cette personne consent à accepter une cession d'un bail sur cette propriété immobilière de la part d'un preneur et que ce preneur indemnise par une somme d'argent la personne à laquelle le bail sur cette propriété immobilière est cédé?»

Sur la question préjudicielle

Arguments formulés dans les observations présentées à la Cour

- 12 CFI considère que l'article 13, B, sous b), de la sixième directive exonère de la TVA non seulement la location initiale d'un bien immeuble, mais également toutes les opérations ultérieures fondées sur cette location ou qui lui sont accessoires. Tel serait le principe dégagé par la Cour dans l'arrêt Lubbock Fine,

précité. Ainsi, en vertu de cet arrêt, l'article 13, B, sous b), de la sixième directive s'appliquerait aux modifications portant sur le contrat de bail. Une telle modification dans la relation contractuelle se rencontrerait dans le litige au principal.

- 13 De plus, selon CFI, l'exonération de la TVA se serait sans conteste appliquée si c'était CFI qui avait effectué un paiement en faveur de Wako en contrepartie de la cession du bail. Toutefois, le fait que le paiement soit effectué par le cédant ou par le cessionnaire du bail ne ferait que refléter les conditions du marché et ne justifierait pas un traitement différent de l'opération de cession de bail du point de vue de la TVA.
- 14 Les gouvernements du Royaume-Uni et allemand soutiennent que l'application de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive suppose que le prestataire de services détienne sur le bien objet du bail des droits de jouissance qu'il transfère à titre onéreux à l'autre partie. Tel ne serait pas le cas dans l'affaire au principal. En outre, contrairement à l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Lubbock Fine, précité, le prestataire dans l'affaire au principal — à savoir CFI — ne serait pas partie à un contrat de bail modifié par les contractants. L'exonération prévue par l'article 13, B, sous b), de la sixième directive ne s'appliquerait donc pas dans l'affaire au principal.
- 15 La Commission a soutenu, dans ses observations écrites, que le législateur communautaire, en établissant une différence aussi claire entre les termes généraux utilisés à l'article 13, B, sous a) et d), de la sixième directive et la formulation spécifique utilisée dans la même disposition, sous b), avait voulu limiter l'application de l'article 13, B, sous b), aux seules prestations entre propriétaire et locataire, par lesquelles l'un cède à l'autre, par quelque moyen que ce soit, le droit de jouissance d'un bien immeuble. L'arrêt Lubbock Fine, précité, confirmerait cette approche. L'affirmation de la Cour, au point 9 de cet arrêt,

selon laquelle, dès lors que la location d'un bien immeuble entre dans le champ d'application de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, une modification portant sur ce contrat doit également relever de cette disposition, devrait être comprise à la lumière du contexte particulier de l'affaire Lubbock Fine, précitée. La Commission a souligné que, dans cette affaire, l'opération était une prestation de services effectuée par le locataire en faveur du propriétaire, consistant pour le locataire à renoncer à ses droits d'occupation du bien donné à bail, moyennant une indemnité versée par le propriétaire.

- 16 Lors de l'audience, la Commission a changé d'avis et a fait valoir que, à moins qu'il y ait une prestation de services distincte identifiable, il serait préférable de traiter le paiement en cause comme une évaluation du prix du bail entre cédant et cessionnaire. De plus, le principe de neutralité fiscale exigerait que l'opération en cause au principal soit exonérée. En effet, selon la Commission, Wako aurait pu échapper au paiement du loyer trop élevé en faisant un paiement au propriétaire pour que celui-ci réduise le loyer que le nouveau locataire, CFI, doit payer. Wako aurait pu également sous-louer l'immeuble à CFI et payer au propriétaire la différence entre le loyer calculé selon la valeur du marché et le loyer qui était prévu dans le bail original. Ces deux hypothèses, qui, en termes économiques, auraient été équivalentes à la cession du bail que Wako a effectivement choisie, auraient été clairement exonérées. C'est pourquoi la cession du bail devrait, en application du principe de neutralité fiscale, être également exonérée.

Appréciation de la Cour

- 17 Il convient 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. C'est la raison pour laquelle il faut, dans tous les cas, examiner quelle partie a

fourni le bien ou le service et quelle partie a payé la contrepartie. En effet, ce sont les livraisons de biens et les prestations de services qui sont soumises à la TVA et non les paiements effectués en contrepartie de celles-ci.

- 18 Dès lors, contrairement à ce que soutient CFI, il n'est pas indifférent, dans une affaire telle que celle au principal, de déterminer qui, du cédant ou du cessionnaire, effectue le paiement en faveur de l'autre et qui effectue la prestation de services.
- 19 Il y a donc lieu d'examiner si une prestation de services telle que celle que CFI a effectuée en faveur de Wako, en contrepartie du paiement d'une somme d'argent, est taxable ou si, à titre exceptionnel, elle est exonérée en application de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive.
- 20 Comme l'a exposé la juridiction de renvoi, la prestation en cause au principal consiste en ce qu'un futur locataire, en tant que prestataire de services, consent à accepter la cession du bail d'un immeuble de la part d'un preneur en tant que bénéficiaire. Il y a donc dans l'affaire au principal, contrairement à l'appréciation de la Commission, une prestation de services identifiable qui entre dans le champ d'application de la sixième directive en vertu de l'article 2, point 1, de cette dernière et est donc taxable, sauf exonération prévue par une disposition particulière de ladite directive. Dès lors, il convient d'examiner si cette prestation de services relève de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive.
- 21 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 du 12 septembre 2000, Commission/Irlande, C-358/97, Rec. p. I-6301, points 52 à 57; Commission/Royaume-Uni, C-359/97, Rec. p. I-6355, points 64 à 69, et du 4 octobre 2001, Goed Wonen, C-326/99, Rec. p. I-6831, point 55).

- 22 La prestation en cause au principal ne remplit pas ces conditions.
- 23 Au contraire, c'est le nouveau locataire CFI qui, en acceptant d'assumer les droits et obligations résultant du bail existant, a rendu un service à l'ancien locataire Wako. Wako n'a effectué aucune prestation de services en faveur de CFI, mais a réglé la contrepartie en argent de la prestation fournie par CFI, contrepartie qui, en tant que telle, n'est pas soumise à la TVA. C'est uniquement le propriétaire qui fournit à CFI une prestation de services au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive, exonérée en vertu de l'article 13, B, sous b), de ladite directive, à savoir le droit d'occuper son immeuble en contrepartie du paiement du loyer.
- 24 Contrairement à ce que CFI soutient, l'article 13, B, sous b), de la sixième directive s'applique à l'octroi de baux d'immeubles, mais pas à des opérations qui y trouvent uniquement leur base ou qui leur sont accessoires, sans qu'elles soient effectuées par le propriétaire lui-même.
- 25 En effet, l'interprétation large défendue par CFI se heurte à la jurisprudence de la Cour selon laquelle les termes employés pour désigner les exonérations visées à l'article 13 de la sixième directive, et notamment les termes «location de biens immeubles», 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 11 août 1995, *Bulthuis-Griffioen*, C-453/93, Rec. p. I-2341, point 19; du 5 juin 1997, *SDC*, C-2/95, Rec. p. I-3017, point 20, et du 7 septembre 1999, *Gregg*, C-216/97, Rec. p. I-4947, point 12).
- 26 Ce résultat n'est pas mis en cause par l'interprétation que la Cour a donnée de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive dans l'arrêt *Lubbock Fine*, précité.

- 27 Il est vrai que la Cour a dit pour droit, dans cet arrêt, 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 immeubles» utilisée par l'article 13, B, sous b), de la sixième directive.
- 28 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.
- 29 L'arrêt *Lubbock Fine*, précité, est donc intervenu dans des circonstances de fait et de droit tout à fait différentes de celles de l'affaire au principal et, dès lors, CFI ne saurait utilement s'en prévaloir au soutien de son argumentation.
- 30 En outre, contrairement à ce que la Commission a prétendu lors de l'audience, le principe de neutralité fiscale dans le respect duquel la sixième directive doit être interprétée n'exige pas une interprétation large de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, selon laquelle une opération comme celle effectuée par CFI entre dans la notion de location d'un bien immobilier.
- 31 Il est vrai que Wako aurait pu rester locataire et sous-louer l'immeuble à CFI à un prix moins élevé que celui qu'elle devait payer au propriétaire, ou qu'elle aurait pu payer une indemnité au propriétaire afin que celui-ci accepte la résiliation anticipée du bail. Dans ces deux hypothèses, l'effet économique aurait été analogue à celui de l'opération en cause au principal, sans que les intéressés aient à payer la TVA.

- 32 Cette circonstance ne justifie cependant pas d'interpréter l'article 13, B, sous b), de la sixième directive en ce sens qu'il s'appliquerait également à une prestation de services ne comportant pas la cession d'un droit d'occupation d'un immeuble.
- 33 Une telle approche serait contraire aux objectifs du système de TVA d'assurer la sécurité juridique et l'application correcte et simple des exonérations prévues à l'article 13 de la sixième directive. À cet égard, il convient de rappeler que, pour faciliter les actes inhérents à l'application de la TVA, il faut prendre en considération, sauf dans des cas exceptionnels, la nature objective de l'opération en cause (voir arrêt du 6 avril 1995, BLP Group, C-4/94, Rec. p. I-983, point 24). 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 TVA (voir, en ce sens, arrêt BLP Group, précité, points 25 et 26). Le principe de neutralité fiscale n'implique pas qu'un assujetti qui a le choix entre deux opérations puisse en choisir une et faire valoir les effets de l'autre.
- 34 Il y a donc lieu de répondre à la question préjudicielle que l'article 13, B, sous b), de la sixième directive n'exonère pas une prestation de services effectuée par une personne qui ne possède aucun titre sur un bien immeuble et consistant à accepter, à titre onéreux, la cession d'un bail sur ce bien de la part du preneur.

Sur les dépens

- 35 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 la question à elle soumise par la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), par ordonnance du 2 septembre 1998, dit pour droit:

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, n'exonère pas une prestation de services effectuée par une personne qui ne possède aucun titre sur un bien immeuble et consistant à accepter, à titre onéreux, la cession d'un bail sur ce bien de la part du preneur.

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