

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

12 juin 2003 *

Dans l'affaire C-275/01,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par la House of Lords (Royaume-Uni) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Sinclair Collis Ltd

et

Commissioners of Customs & Excise,

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 (cinquième chambre),

composée de M. C. W. A. Timmermans, président de la quatrième chambre, faisant fonction de président de la cinquième chambre, MM. D. A. O. Edward, A. La Pergola (rapporteur), P. Jann et S. von Bahr, juges,

avocat général: M. S. Alber,
greffier: M^{me} L. Hewlett, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

- pour Sinclair Collis Ltd, par M. D. Milne, QC, et M. R. Baldry, barrister, mandatés par le cabinet Ernst & Young, Tax advisers,

- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. J. E. Collins, en qualité d'agent, assisté de M. K. Parker, QC,

- pour la Commission des Communautés européennes, par M. R. Lyal, en qualité d'agent,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Sinclair Collis Ltd, du gouvernement du Royaume-Uni et de la Commission à l'audience du 18 septembre 2002,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 10 octobre 2002,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par ordonnance du 7 juin 2001, parvenue à la Cour le 12 juillet suivant, la House of Lords a posé, en application de l'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 Sinclair Collis Ltd (ci-après «SC») aux Commissioners of Customs & Excise (ci-après les «Commissioners»), compétents au Royaume-Uni en matière de perception de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), au sujet du régime de TVA applicable à un contrat portant sur l'installation de distributeurs de cigarettes dans un établissement commercial.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

- 3 L'article 2, point 1, de la sixième directive prévoit:

«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 L'article 13, B, sous b), de la sixième directive dispose:

«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:

- a) [...]

b) l'affermage et la location de biens immeubles, à l'exception:

1. des opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des États membres qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, y compris les locations de camps de vacances ou de terrains aménagés pour camper;
2. des locations d'emplacement pour le stationnement de véhicules;
3. des locations d'outillages et des machines fixés à demeure;
4. des locations de coffres-forts.

[...]»

La réglementation nationale

5 Aux termes de l'annexe 9, partie II, groupe 1, point 1, de la Value Added Tax Act 1994 (loi de 1994 sur la TVA), est exonéré de la TVA:

«l'octroi d'un quelconque intérêt ou droit sur un bien-fonds ou d'une quelconque autorisation d'occuper un bien-fonds».

- 6 La notion d'«autorisation d'occuper un bien-fonds», prévue par ladite disposition de droit national, se réfère à la notion de «location de biens immeubles», figurant à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive.

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 7 SC, qui fait partie de l'Imperial Tobacco Group, a installé dans des cafés, des clubs et des hôtels des distributeurs automatiques de cigarettes dont elle assure le fonctionnement et la maintenance.
- 8 À cette fin, SC a conclu avec chaque propriétaire de ces locaux commerciaux (ci-après le «propriétaire des lieux») un contrat ayant pour objet la livraison de tels distributeurs en échange du versement d'un pourcentage convenu des bénéfices bruts réalisés grâce aux ventes des produits de tabac effectuées en général dans lesdits locaux et plus particulièrement grâce à celles opérées au moyen de ces distributeurs (ci-après le «contrat»).
- 9 En vertu de ce contrat, les distributeurs sont installés dans un emplacement que le propriétaire des lieux considère comme étant l'endroit susceptible de générer le plus grand nombre de ventes. Toutefois, le propriétaire des lieux ne peut pas refuser de manière déraisonnable le choix d'un emplacement différent désigné par SC. Les cigarettes stockées dans les distributeurs ainsi que les espèces, les cigares et les autres produits de tabac restent la propriété de SC. Le propriétaire des lieux concède à cette dernière, pour une période de deux ans, le droit exclusif d'installer et d'assurer le fonctionnement des distributeurs dont elle reste propriétaire. En

outre, le contrat confère à SC le droit exclusif de fournir des cigares et autres produits de tabac à l'établissement concerné.

- 10 Le propriétaire des lieux accepte de fournir des quantités d'électricité suffisantes et d'interdire l'installation dans son établissement de distributeurs offrant des produits comparables à ceux faisant l'objet du contrat. Les distributeurs autres que ceux qui sont conçus pour être fixés au mur peuvent être déplacés.

- 11 SC garde le contrôle exclusif de l'accès aux distributeurs, s'assure qu'ils sont bien approvisionnés et effectue le retrait des espèces qui y sont contenues en vue de procéder au partage convenu.

- 12 En janvier 1996, les Commissioners ont décidé que les prestations prévues par le contrat devaient être exonérées de la TVA en vertu de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, au motif que le contrat constitue une autorisation d'occuper un bien-fonds. SC, qui avait intérêt à voir la prestation soumise à taxation afin de pouvoir déduire de son côté la TVA en amont, a introduit un recours contre ladite décision devant le VAT and Duties Tribunal, Manchester (Royaume-Uni). Ce dernier a considéré que l'objet principal du contrat était l'installation de distributeurs de cigarettes et non l'utilisation ou la jouissance d'un bien-fonds et a jugé, par conséquent, que la transaction ne devait pas être exonérée de la TVA.

- 13 Les Commissioners ont fait appel de ce jugement du Tribunal devant la High Court of Justice (England & Wales) (Royaume-Uni) qui a tranché en leur faveur. SC a fait appel de l'arrêt de la High Court devant la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Royaume-Uni), qui a rejeté le recours. SC a ensuite introduit un recours devant la House of Lords.

- 14 Estimant que la solution du litige nécessitait une interprétation de la sixième directive, la House of Lords a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'octroi par le propriétaire [...] des lieux au propriétaire d'un distributeur de cigarettes du droit d'installer et d'assurer le fonctionnement et la maintenance du distributeur dans son établissement pour une période de deux ans, dans un emplacement désigné par ledit propriétaire des lieux, en échange d'un pourcentage des bénéfices bruts résultant de la vente de cigarettes et d'autres produits à base de tabac dans son établissement, sans toutefois que le propriétaire du distributeur se voie octroyer des droits de possession ou de contrôle autres que ceux qui ont été expressément prévus dans le contrat conclu entre les parties, constitue-t-il une <location de biens immeubles> au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive [...]; et quels sont les principes qui entrent en ligne de compte pour déterminer si un contrat peut être qualifié de location de biens immeubles au sens de l'article 13, B, sous b), précité?»

Sur la question préjudicielle

- 15 Par sa question, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 13, B, sous b), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que constitue une location de biens immeubles au sens de ladite disposition l'octroi par le propriétaire des lieux au propriétaire d'un distributeur de cigarettes du droit d'installer ledit distributeur et d'en assurer le fonctionnement et la maintenance dans son établissement pour une période de deux ans, dans un emplacement désigné par ledit propriétaire des lieux, en échange d'un pourcentage des bénéfices bruts résultant de la vente de cigarettes et d'autres produits à base de tabac dans son établissement, sans toutefois que le propriétaire du distributeur se voie octroyer des droits de possession ou de contrôle autres que ceux qui ont été expressément prévus dans le contrat conclu entre les parties.

- 16 À titre liminaire, il convient de constater qu'il est admis, aux termes du contrat, que le propriétaire des lieux qui octroie le droit d'installer et d'entretenir un distributeur de cigarettes, fournit un service en qualité d'assujéti au sens, respectivement, des articles 6, paragraphe 1, et 4, paragraphe 1, de la sixième directive. Les prestations fournies par ce dernier en vertu du contrat sont donc, en principe, soumises à la TVA conformément à l'article 2, point 1, de la sixième directive. Il reste à établir si elles relèvent du champ d'application de l'exonération prévue à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive.

Observations soumises à la Cour

- 17 SC et la Commission soutiennent que le contrat ne constitue pas un affermage ou une location de biens immeubles au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive. Ils font valoir que les caractéristiques essentielles d'une location au sens de ladite disposition incluent l'octroi d'un droit d'occuper une portion ou un emplacement déterminé d'un bien immeuble comme s'il s'agissait du sien et d'en exclure ou d'y admettre d'autres personnes.
- 18 À cet égard, SC fait valoir que le contrat a pour objet l'installation et le fonctionnement de distributeurs générant des revenus et non pas l'utilisation et l'occupation de l'établissement dans lequel ils sont installés. En effet, le contrat ne contiendrait aucune restriction relative au nombre de distributeurs et ne prévoirait aucun emplacement particulier où ceux-ci peuvent être installés. Après leur installation, ils seraient, tout comme les autres éléments fixés dans l'établissement, sous la garde ou en la possession du propriétaire des lieux qui s'engage à ne pas gêner leur utilisation. SC resterait propriétaire des distributeurs, mais n'aurait aucun contrôle quant à l'accès à ceux-ci sinon pour les réapprovisionner, les entretenir et les réparer. À cet égard, SC a indiqué, lors de l'audience, qu'elle n'avait accès aux distributeurs que durant les heures d'ouverture de l'établissement.

- 19 La Commission fait valoir, pour sa part, que le droit d'installer un distributeur automatique à un emplacement appartenant à une autre personne et de l'y laisser ne peut être considéré comme équivalant à une location au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive que s'il est accompagné d'un droit d'occupation et de contrôle d'une partie déterminée de l'établissement. En outre, selon la Commission, une location au sens de ladite disposition n'implique pas nécessairement que la rémunération d'un tel droit soit établie en fonction de sa durée.
- 20 Le gouvernement du Royaume-Uni soutient, en revanche, que le contrat constitue une location de biens immeubles au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive. Selon ce gouvernement, l'installation d'un distributeur sur un mur ou à un endroit déterminé pour une période durable entraîne une occupation de l'emplacement où il se trouve, laquelle est effectuée à l'exclusion de toute autre personne et, dès lors, elle peut être considérée comme une location de biens immeubles au sens de ladite disposition.
- 21 Selon le gouvernement du Royaume-Uni, le fait que le distributeur puisse être déplacé n'exclut pas que l'on puisse parler d'occupation exclusive. Cela signifierait seulement que l'occupation a été modifiée d'un commun accord. Le droit de SC d'accéder aux distributeurs afin de les entretenir et de les réparer suffirait pour atteindre l'objectif de l'occupation. En effet, les droits d'accès inconditionnels ou illimités ne constitueraient pas une condition nécessaire au droit d'occupation. L'élément essentiel serait que le droit d'accès soit conforme à la finalité pour laquelle l'occupation est prévue.

Appréciation de la Cour

- 22 À titre liminaire, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, en premier lieu, les exonérations prévues à l'article 13 de la sixième directive

constituent des notions autonomes du droit communautaire et doivent dès lors recevoir une définition communautaire (voir arrêts du 12 septembre 2000, *Commission/Irlande*, C-358/97, Rec. p. I-6301, point 51, et du 16 janvier 2003, *Maierhofer*, C-315/00, Rec. p. I-563, point 25).

- 23 En second lieu, 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 *Commission/Irlande*, précité, point 52, et du 18 janvier 2001, *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, Rec. p. I-493, point 25).
- 24 S'agissant des exonérations prévues à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, cette disposition ne définit pas la notion de «location» et ne renvoie pas non plus aux définitions respectives adoptées à cet égard par les législations des États membres (voir arrêt du 4 octobre 2001, «*Goed Wonen*», C-326/99, Rec. p. I-6831, point 44).
- 25 Toutefois, il résulte d'une jurisprudence constante que, d'une part, la caractéristique fondamentale de la location de biens immeubles au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive est celle qui consiste à conférer à l'intéressé, pour une durée convenue et contre rémunération, le droit d'occuper un immeuble comme s'il en était propriétaire et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit (voir, en ce sens, arrêts «*Goed Wonen*», précité, point 55, et du 9 octobre 2001, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Rec. p. I-7257, point 21).
- 26 D'autre part, pour déterminer le caractère d'une opération taxable, il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule l'opération en question pour en rechercher les éléments caractéristiques (voir arrêts du 2 mai 1996, *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, Rec. p. I-2395, point 12, et *Stockholm Lindöpark*, précité, point 26).

- 27 À cet égard, il convient de constater que, selon les indications fournies par la juridiction de renvoi, le contrat n'a pas pour objet la mise à disposition passive d'une surface ou d'un emplacement tout en garantissant au cocontractant le droit de l'occuper comme s'il en était propriétaire et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit.
- 28 Cette constatation est corroborée par le fait que, en premier lieu, le contrat ne prévoit aucune surface ou emplacement délimités avec précision pour l'installation des distributeurs automatiques au sein de l'établissement. En effet, contrairement aux caractéristiques de la location, l'emplacement du distributeur n'a d'importance que dans la mesure où il permet de garantir le plus grand nombre de ventes possible. Dans le respect de ce critère, rien n'empêche, aux termes du contrat, que les distributeurs puissent, dans une certaine mesure, être déplacés au gré du propriétaire des lieux.
- 29 En second lieu, le contrat ne confère pas à SC le droit de contrôler ou de limiter l'accès à l'emplacement où les distributeurs se trouvent. En effet, s'il est vrai que, aux termes du contrat, SC dispose d'un droit exclusif d'accès aux distributeurs afin d'en assurer la maintenance, de l'approvisionner en cigarettes et de retirer les espèces qui y sont contenues, ce droit ne concerne que l'accès au distributeur en tant que tel, notamment à son mécanisme interne, et non pas l'accès à la partie de surface de l'établissement où le distributeur se trouve. En tout état de cause, selon les indications fournies par SC lors de l'audience, ce droit est limité aux heures d'ouverture des locaux commerciaux et ne saurait être exercé sans le consentement du propriétaire des lieux. En outre, le libre accès des tiers aux distributeurs est exercé suivant les modalités pratiques imposées par le propriétaire des lieux, notamment au cours des heures d'ouverture de l'établissement, et non pas dans les limites établies par SC.
- 30 Dans ces conditions, l'occupation d'une partie de la surface ou d'un emplacement des locaux commerciaux ne constitue, aux termes du contrat, qu'un moyen de

mettre en œuvre la prestation qui constitue l'objet de celui-ci, à savoir garantir l'exercice du droit de vente exclusive de cigarettes dans l'établissement par l'installation et la maintenance de distributeurs automatiques, en échange d'un pourcentage des bénéfices.

- 31 Il résulte des considérations qui précèdent qu'il convient de répondre à la question posée que l'article 13, B, sous b), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que ne constitue pas une location de biens immeubles au sens de ladite disposition l'octroi par le propriétaire des lieux au propriétaire d'un distributeur de cigarettes du droit d'installer ledit distributeur et d'en assurer le fonctionnement et la maintenance dans son établissement pour une période de deux ans, dans un emplacement désigné par ledit propriétaire des lieux, en échange d'un pourcentage des bénéfices bruts résultant de la vente de cigarettes et d'autres produits à base de tabac dans son établissement, sans toutefois que le propriétaire du distributeur se voie octroyer des droits de possession ou de contrôle autres que ceux qui ont été expressément prévus dans le contrat conclu entre les parties.

Sur les dépens

- 32 Les frais exposés par le gouvernement du Royaume-Uni et 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 de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par la House of Lords, par ordonnance du 7 juin 2001, 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, doit être interprété en ce sens que ne constitue pas une location de biens immeubles au sens de ladite disposition l'octroi par le propriétaire des lieux au propriétaire d'un distributeur de cigarettes du droit d'installer ledit distributeur et d'en assurer le fonctionnement et la maintenance dans son établissement pour une période de deux ans, dans un emplacement désigné par ledit propriétaire des lieux, en échange d'un pourcentage des bénéfices bruts résultant de la vente de cigarettes et d'autres produits à base de tabac dans son établissement, sans toutefois que le propriétaire du distributeur se voie octroyer des droits de possession ou de contrôle autres que ceux qui ont été expressément prévus dans le contrat conclu entre les parties.

Timmermans

Edward

La Pergola

Jann

von Bahr

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 12 juin 2003.

Le greffier

Le président de la cinquième chambre

R. Grass

M. Wathelet