

|

61998C0409

Conclusions jointes de l'avocat général Tizzano présentées le 23 janvier 2001. - Commissioners of Customs & Excise contre Mirror Group plc. - Demande de décision préjudicielle: High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) - Royaume-Uni. - Affaire C-409/98. - Commissioners of Customs & Excise contre Cantor Fitzgerald International. - Demande de décision préjudicielle: High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) - Royaume-Uni. - Affaire C-108/99. - TVA - Sixième directive - Exonérations - Affermage et location de biens immeubles - Notion.

Recueil de jurisprudence 2001 page I-07175

Conclusions de l'avocat général

1. Par deux ordonnances du 15 octobre 1998 et du 2 septembre 1998, la High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division, Divisional Court (Royaume-Uni) (ci-après la «High Court»), a saisi la Cour, respectivement, de deux questions préjudicielles dans la première affaire et d'une question dans la seconde, concernant toutes l'interprétation de l'article 13 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 (ci-après la «sixième directive»). Plus précisément, la juridiction de renvoi demande comment il y a lieu d'interpréter, au regard de l'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire Lubbock Fine, la notion d'«affermage et location de biens immeubles» visée au sous-titre B, sous b), dudit article, afin de déterminer si certaines opérations contractuelles soumises à son appréciation relèvent de cette notion et peuvent donc bénéficier de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») que cette disposition prévoit à cet égard.

La réglementation communautaire applicable

2. L'article 13 de la sixième directive établit le régime des exonérations de la taxe sur la valeur ajoutée. Son sous-titre B prévoit, entre autres, que:

«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 [...]

Faits et questions préjudicielles dans l'affaire Mirror Group (C-409/98)

3. En 1993, la société Mirror Group Newspapers plc (ci-après «Mirror Group»), qui opère dans le secteur de l'édition, était intéressée par la location de certains locaux à Londres, afin de pouvoir y transférer ses activités. Il convient de souligner que, du fait de son prestige, elle était considérée comme un «locataire privilégié», ce qui lui permettait d'obtenir des conditions de bail particulièrement favorables. Dans ce contexte, le 20 juin 1993, Mirror Group a conclu avec Olympia & York Canary Wharf Ltd (sous administration) (ci-après «O& Y») une série de contrats contenus dans trois documents différents. Ces documents étaient les suivants:

- un contrat principal portant sur la location de cinq étages (du 20^e au 24^e) d'un bâtiment situé à Londres;

- un bail concernant ces cinq étages;

- un contrat accordant à Mirror Group une option, pouvant être exercée dans un délai de six mois, pour louer d'un à quatre étages supplémentaires dans le même bâtiment, ainsi que - si l'option n'était pas exercée pour plus de deux étages - une seconde option, pouvant être exercée dans un délai de dix-huit mois, pour louer deux étages supplémentaires.

4. L'article 13, paragraphe 1, du contrat principal stipulait que, au plus tard le 2 juillet 1993, O& Y paierait à Mirror Group, locataire de prestige, une «incitation» d'approximativement 12 millions de GBP (hors TVA) pour accepter la location selon les modalités de paiement suivantes.

a) Environ 6,5 millions de GBP (hors TVA), considérés comme une incitation à la location des cinq étages précités, devaient être versés sur un «compte bloqué» («Escrow Account»). Il serait débloqué en faveur de Mirror Group en plusieurs versements au fur et à mesure qu'expirerait son droit de dénoncer le bail. En effet, en vertu du contrat principal, Mirror Group disposait jusqu'au 20 août 1993 d'un droit de résiliation absolu, mais l'exercice de ce droit aurait entraîné le remboursement intégral de l'incitation. Par la suite, et ce jusqu'au 20 décembre 1993, il ne disposait plus en revanche d'un droit de résiliation que si certaines conditions n'étaient pas remplies: dans ce second cas de figure également, l'incitation aurait dû être entièrement remboursée, sous réserve toutefois du droit de Mirror Group d'en déduire les éventuelles dépenses d'équipement des locaux et de déménagement déjà encourues.

b) Environ 5,5 millions de GBP (hors TVA), considérés comme une incitation relative à l'option, ont été immédiatement payés à Mirror Group, qui était tenu de les verser immédiatement sur un autre «Escrow Account» à titre de garantie. La somme serait débloquée en faveur de Mirror Group au moment de la levée de l'option, en proportion de la superficie effectivement louée. Dans les faits, Mirror Group a ensuite exercé son option sur trois étages supplémentaires et a ainsi pu conserver l'ensemble de la somme concernée, sous déduction de 1,4 million de GBP (plus TVA) qui a dû être remboursé à O& Y pour n'avoir pas exercé l'option sur le quatrième étage.

c) Enfin, la TVA, qui représentait environ 2 millions de GBP, devait être versée sur un troisième «Escrow Account» jusqu'au paiement de la TVA à Mirror Group le 26 juillet 1993.

5. Le bail des cinq étages portait sur une durée de vingt-cinq ans et ne prévoyait aucun loyer pendant cinq années alors que, pour les vingt années suivantes, le loyer devait demeurer en deçà du niveau du marché. Pour les étages supplémentaires, le loyer devait être substantiellement le même que pour les cinq premiers étages. En contrepartie, Mirror Group s'engageait à assumer la qualité de locataire et les obligations qui en découlent, ainsi qu'à équiper, à ses frais, les cinq étages et, avec le concours financier partiel d'O& Y, les autres étages. Pour cet équipement, Mirror Group a dépensé respectivement environ 7,2 et 4,4 millions de GBP.

6. Mirror Group s'est prévalu de l'exonération prévue par l'article 13, B, sous b), de la sixième directive pour «l'affermage et la location de biens immeubles» pour demander le remboursement

des 2 millions de GBP environ, acquittés au titre de la TVA sur l'incitation de 12 millions. Par décision du 1er janvier 1997, les Commissioners of Customs & Excise (administration des impôts indirects; ci-après l'«administration fiscale») ont toutefois rejeté cette demande. Mirror Group a saisi le London VAT and Duties Tribunal (tribunal de Londres connaissant des questions de taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le «tribunal»).

7. Par un arrêt du 3 avril 1998, ce tribunal a accordé l'exonération en ce qui concerne le versement de l'incitation de 6,5 millions de GBP afférents à la location. Selon lui en effet, même s'il est vrai que, en l'espèce, la situation diffère du schéma classique du bail, dans la mesure où la prestation a été fournie par le propriétaire plutôt que par le locataire, il y avait lieu de considérer que l'article 13, B, sous b), s'appliquait néanmoins, eu égard à l'arrêt Lubbock Fine précité, qui permet de considérer que même une situation de ce type constitue une location au sens de cet article. En revanche, selon l'appréciation du tribunal, le montant de 5,5 millions de GBP prévu comme incitation à l'option ne pouvait bénéficier de l'exonération de la TVA. Ce montant représentait en effet la contrepartie d'une prestation de services distincte, qui ne concernait que les options et donc pas directement la location.

8. Mirror Group et l'administration fiscale ont tous deux fait appel de cet arrêt devant la High Court. Au cours de cette procédure, des doutes ont par ailleurs surgi concernant l'interprétation de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, notamment au regard de l'arrêt Lubbock Fine. En substance, selon la High Court, cet arrêt ne ferait pas clairement ressortir les critères d'interprétation appliqués pour définir la portée de la disposition en cause et, en conséquence, on ne saurait y puiser des indications sûres pour trancher le litige dont elle est saisie. Par une ordonnance du 15 octobre 1998, la High Court a dès lors saisi la Cour des deux questions 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, sous-titre B, sous b), de la directive 77/388/CEE du Conseil exonère-t-il de la TVA une prestation fournie par une personne (ci-après la personne) qui n'a à l'origine aucun titre sur le bien immeuble, par laquelle cette personne conclut avec le propriétaire de l'immeuble (landlord) un contrat portant sur la location (lease) de ce bien et/ou accepte l'octroi du 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, sous-titre B, sous b), de la directive 77/388/CEE du Conseil exonère-t-il de la TVA une prestation fournie par une personne (ci-après la personne) qui n'a à l'origine aucun titre sur le bien immeuble, par laquelle cette personne:

a) conclut un contrat d'option relatif à la location de 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 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?»

Faits et question préjudicielle dans l'affaire Cantor (C-108/99)

9. Le 25 mars 1986, Prudential Assurance Co. Ltd (ci-après «Prudential») a donné en location à Wako International (Europe) Limited (ci-après «Wako») le quatrième étage d'un immeuble situé à Londres. La durée du bail était fixée à quinze ans et, en vertu de son article 18, sous d), Wako

s'engageait à ne pas le céder ou sous-louer sans le consentement du bailleur.

10. En 1993, Wako a décidé de céder le bail à Cantor Fitzgerald International (ci-après «Cantor»). La cession s'est opérée par le biais de deux documents distincts. Par le premier, approuvé le 12 mars 1993, Wako et Cantor ont conclu un contrat de cession du bail. Par ce contrat, auquel s'est également associée une société tierce, Cantor Fitzgerald Securities, en tant que garante des obligations de Cantor, Wako s'est engagée à verser à Cantor, au moment de la conclusion du contrat, 1,5 million de GBP en contrepartie de la reprise du bail par Cantor. Cette dernière s'est à son tour engagée à exécuter les obligations incombant à Wako en vertu du bail et d'indemniser celle-ci de toute perte ou dette encourue en raison du bail. Cantor s'engageait enfin à conclure avec Prudential le contrat autorisant la cession.

11. Ce contrat, le deuxième de la série, a en effet été conclu le 23 mars 1993 entre Prudential, Wako, Cantor et Cantor Fitzgerald Securities en tant que garante. Il prévoyait que Prudential autorisait Wako à céder le bail à Cantor, laquelle s'engageait en conséquence à l'égard du bailleur à verser le loyer et à exécuter les obligations découlant du bail. Le jour suivant, Wako, Cantor et Cantor Fitzgerald Securities, toujours en tant que garante, ont conclu un troisième contrat régissant la cession du bail par Wako à Cantor. Dès la conclusion de ce dernier contrat, Cantor a immédiatement occupé les locaux.

12. Pour l'opération décrite, Cantor a reçu de Wako un montant de 1,5 million de GBP, sur lequel elle a acquitté la TVA. L'opération a été approuvée par une décision de l'administration fiscale du 30 juillet 1996. Le 13 août 1996, Cantor a formé un recours contre cette décision devant le London VAT and Duties Tribunal précité, lequel a décidé, le 6 août de l'année suivante, d'accueillir le recours et donc d'exonérer cette opération de la taxe sur la valeur ajoutée.

13. Le 26 septembre 1997, l'administration fiscale a fait appel devant la High Court pour demander l'annulation de la décision du tribunal. Toutefois, dans le cadre de cette procédure également, des doutes se sont fait jour concernant l'interprétation de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, une fois encore au regard de l'arrêt Lubbock Fine. Le 2 septembre 1998, la High Court a dès lors saisi la Cour de justice de la question 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, sous-titre B, sous b), de la sixième directive TVA exonère-t-il de cette taxe une prestation fournie par une personne (ci-après la personne), ne possédant aucun titre sur un bien immeuble, par laquelle cette personne accepte la cession d'un bail sur ce bien immeuble de la part d'un preneur, et ce preneur verse une somme d'argent en contrepartie du fait que la personne se porte cessionnaire du bail sur ce bien immobilier?»

Analyse juridique

Considérations d'ordre général

14. Par ces deux renvois préjudiciels, la High Court vous invite à interpréter, eu égard aux circonstances de l'espèce décrite ci-dessus, la notion d'«affermage et location de biens immeubles» visée à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, et ce notamment au regard de l'arrêt précité de la Cour dans l'affaire Lubbock Fine, qui a apporté certaines précisions concernant la portée de cette notion.

15. En particulier, dans le cadre du précédent que nous venons d'évoquer, la Cour était appelée à se prononcer sur le cas d'un locataire qui avait renoncé aux droits dérivant pour lui d'un bail, en remettant l'immeuble à la disposition de celui dont il tient ses droits moyennant le versement d'une indemnité. Il s'agissait donc d'établir si cette opération relevait ou non de la notion d'«affermage et location de biens immeubles» au sens de l'article 13, B, sous b), précité.

16. La Cour a dit pour droit dans son arrêt que: «[...] dès lors qu'une opération déterminée, telle que la location d'un bien immeuble, qui serait taxée sur la base des loyers versés, entre dans le champ d'une exonération prévue par la sixième directive, une modification portant sur ce contrat, telle qu'une résiliation conventionnelle moyennant indemnité, doit être considérée comme entrant également dans le champ de cette exonération. Il y a lieu, en conséquence, de répondre à la juridiction nationale 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, sous-titre B, sous b), de la sixième directive, pour décrire une opération exonérée. [...] Le régime d'un même bail ne saurait, en effet, faire l'objet d'un fractionnement» .

17. Le juge de renvoi, comme nous l'avons indiqué, manifeste des doutes concernant la portée de ce précédent, notamment son aptitude à fournir des indications décisives pour statuer sur les affaires dont il est saisi; les parties à la cause, que ce soit devant la High Court ou devant cette Cour, ne contredisent d'ailleurs pas cette appréciation, étant donné qu'elles tirent de cet arrêt des conclusions assez discordantes.

18. Il nous semble en effet que, pris en lui-même, l'arrêt Lubbock Fine ne peut pas fournir un apport décisif pour l'espèce, non seulement parce qu'il porte sur une affaire qui ne coïncide pas pleinement avec celles dont est saisie la High Court, mais surtout parce qu'il est libellé dans des termes qui ne permettent pas son extension automatique à des affaires analogues. Dès lors, afin de vérifier si et dans quelle mesure une telle extension est possible, il convient moins de s'attacher à la formulation de l'arrêt que d'en revenir à la logique qui a vraisemblablement guidé la Cour à cette occasion.

19. À cette fin, il y a lieu de prendre pour point de départ la notion centrale du précédent évoqué, tout comme des litiges en l'espèce, c'est-à-dire la notion d'affermage et de location de biens immeubles au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive. Il s'agit toutefois d'une notion qui est tout sauf facile à définir, étant donné que, comme l'a relevé la Cour, la disposition précitée de la sixième directive «n'apporte aucun éclaircissement sur la portée des termes affermage ou location de biens immeubles» .

20. En procédant donc par approximations progressives, on peut observer qu'un premier élément d'interprétation est fourni par la jurisprudence communautaire elle-même, conformément au principe constant selon lequel les dérogations à une règle générale sont d'interprétation stricte. Malgré quelques doutes soulevés à cet égard au cours de la procédure, il n'y a aucun motif qui justifierait une orientation interprétative différente en ce qui concerne la réglementation en cause en l'espèce. La Cour a en effet explicitement précisé que «[...] les termes employés pour désigner les exonérations visées par l'article 13 de la sixième directive sont d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la taxe sur le chiffre d'affaires est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti [...]» .

21. Cela étant dit, on peut encore ajouter que «les exonérations prévues par l'article 13 de la sixième directive constituent des notions autonomes du droit communautaire» et doivent dès lors recevoir une définition communautaire qui «est à certains égards plus large que celle consacrée dans différents droits nationaux», comme cela résulte de la circonstance que l'article 13, B, sous b), mentionne expressément, fût-ce «pour l'exclure de l'exonération, le contrat d'hôtellerie [...],

lequel [...] n'est pas considéré, dans certains droits nationaux, comme un contrat de location» .

22. Ayant apporté ces mises au point, il nous semble qu'il convient en principe, pour définir l'expression en cause, de se conformer au critère auquel on a généralement recours pour dégager une notion communautaire en l'absence d'autres indications réglementaires. Il nous semble en effet qu'il convient de s'inspirer du sens «habituel» de la notion ou, si l'on veut, du sens qui lui est communément accordé dans les ordres juridiques des États membres .

23. En ce sens, on peut se rallier à l'avocat général Darmon pour dire qu'«il n'est pas contesté que la location est le contrat par lequel le propriétaire cède contre un loyer certains droits sur son bien, tel celui d'en avoir la jouissance, quelles que soient les nuances des droits nationaux sur ce point» . Bien que cela ne ressorte qu'implicitement de cette définition, on peut également ajouter, comme l'a répété la Cour dans les arrêts précités relatifs aux péages routiers, que «ne peuvent être inclus [dans la notion d'affermage et de location] des contrats caractérisés ... par l'absence de prise en compte de la durée de la jouissance du bien immeuble, élément essentiel du contrat de location, dans le consentement des parties» .

24. Formulée de la sorte, la définition de la notion en cause ne nous offre toutefois pas encore d'éléments utiles pour répondre aux questions présentées par le juge de renvoi. Pour pouvoir résoudre ces questions, il convient d'avancer encore de quelques pas et de chercher à extraire de la définition générale citée des indications supplémentaires et plus ciblées.

25. À ces fins, il nous semble qu'une contribution particulièrement significative émerge des observations développées par l'avocat général Jacobs dans les conclusions qu'il a récemment rendues dans l'affaire Stockholm Lindöpark, dans lesquelles il a insisté sur le fait que, pour pouvoir bénéficier de l'exemption visée à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, un contrat doit réunir «les caractéristiques essentielles d'un affermage ou d'une location, qui comprennent le droit d'occuper un bien-fonds déterminé comme s'il s'agissait d'un bien propre et d'en exclure ou d'y admettre autrui, ainsi que la prise en compte de la durée de cette occupation dans le consentement des parties, en particulier en tant que critère de détermination du prix; de telles caractéristiques doivent, en outre, être prédominantes dans le contrat» .

26. En effet, l'appréciation selon laquelle les caractéristiques de la location et de l'affermage doivent être prédominantes dans un contrat déterminé pour que celui-ci puisse bénéficier de l'exonération correspondante nous paraît très importante aux fins de l'espèce. Elle revient en fait à exclure de l'exonération les contrats qui, bien que présentant certains éléments en commun avec l'affermage et le bail, sont essentiellement caractérisés par une prestation de services connexe à la jouissance de l'immeuble. C'est justement pour ce motif que dans les mêmes conclusions, dans le cadre de l'analyse de la qualification de contrats portant sur l'utilisation de terrains de golf, l'avocat général Jacobs a souligné la nécessité de savoir «si l'opération doit être considérée comme l'occupation d'un bien immeuble ou comme un service fourni, par rapport auquel le bien-fonds constitue une condition incidente, quoique essentielle» . D'ailleurs, l'avocat général Alber semble s'être inspiré du même critère dans les affaires relatives aux péages routiers lorsqu'il a estimé que le paiement effectué par les automobilistes pour ces péages représente moins la contrepartie de la jouissance d'un bien immobilier que celle d'une prestation de services .

27. Toutefois, pour apprécier quels sont les éléments prédominants dans un contrat déterminé, on ne peut pas se limiter à un examen abstrait ou purement formel de celui-ci, mais il faut en identifier la fonction économique, c'est-à-dire la fonction concrète que celui-ci est objectivement destiné à remplir pour accommoder les intérêts en jeu. En d'autres termes, il y a lieu d'identifier ce que l'on définit, dans la tradition juridique de divers pays européens, comme la cause de l'acte juridique, qui est justement comprise comme sa fonction économique destinée à réaliser la convergence des intérêts en jeu. Dans le cas du bail, comme nous l'avons dit, cette fonction consiste à transférer d'une personne à une autre, pour une durée déterminée, la jouissance exclusive d'un bien immobilier.

28. Il est à peine besoin de préciser, d'autre part, que la fonction dont nous parlons est la même pour toutes les parties au contrat et conditionne plutôt le contenu de celui-ci. En revanche, elle n'a rien à voir avec les motifs subjectifs qui ont amené chacune des parties à conclure le contrat et qui, à l'évidence, ne ressortent pas de leur contenu. Nous soulignons ce point, car il nous semble que c'est justement l'absence de distinction entre la cause et les motifs du contrat qui a été à l'origine, en l'espèce également, de certaines équivoques et qui a accentué les difficultés liées à la qualification des contrats concernés.

29. Cela étant dit, nous observons que le critère d'interprétation que nous sommes en train d'exposer ne semble pas dénué de précédents dans la jurisprudence communautaire. Comme nous l'avons vu, par exemple, dans les conclusions de l'avocat général Alber dans les affaires précitées relatives aux péages routiers, on examine le «but essentiel du contrat (entre les parties)» pour déterminer si ces péages étaient acquittés en contrepartie de la location de l'assiette routière ou d'une prestation de services. Dans les arrêts que la Cour a rendus dans ces affaires également, elle accorde une importance déterminante à la fonction que le contrat réalise pour les parties. Nous avons en effet vu que l'appréciation de la Cour est fondée sur le fait que, dans l'établissement du rapport synallagmatique, les parties n'avaient pas pris en considération la durée de la jouissance du bien immobilier.

30. C'est probablement une approche analogue qui a inspiré la Cour dans son arrêt *Henriksen* également, dans lequel il est précisé que «la notion de location de biens immeubles, qui fait l'objet de l'exonération prévue à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, comprend nécessairement, outre la location des biens qui constituent l'objet principal de cette location, celle de tous les biens qui en sont l'accessoire. Dès lors, ne saurait être exclue de l'exonération ainsi prévue la location d'emplacement pour le stationnement des véhicules, lorsque cette location est étroitement liée à la location, elle-même exonérée, d'immeubles destinés à un autre usage, tels que des immeubles à usage d'habitation ou à usage commercial, en ce sens que les deux locations forment une opération économique unique».

31. La même approche se retrouve également, selon nous, à la base de l'arrêt *Lubbock Fine* qui a été porté à votre attention en l'espèce. Comme nous l'avons rappelé ci-dessus, la Cour a ramené, dans cette affaire, à la notion d'«affermage et location de biens immeubles» au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive le cas d'un locataire qui avait renoncé aux droits dérivant pour lui d'un bail, en remettant, moyennant indemnité, le bien immobilier à la disposition de celui dont il tient ses droits. La raison en est, selon la Cour, que, si la location d'un bien immeuble entre dans le champ des exonérations prévues par la directive, une modification portant sur ce contrat, telle une résiliation conventionnelle moyennant indemnité, doit être considérée comme entrant également dans le champ de cette exonération.

32. Il s'ensuit que la Cour n'a estimé pertinente ni la circonstance que les parties avaient conclu un nouveau contrat pour mettre fin au bail ni celle que le paiement a cette fois été effectué par le propriétaire au locataire. Elle semble en revanche avoir considéré comme décisif le fait que le nouveau contrat avait pour fonction de remettre la jouissance de l'immeuble au propriétaire, c'est-à-dire qu'elle avait la même fonction que le contrat initial, même si le transfert du droit s'était

effectué en sens inverse.

33. Ayant exposé ces prémisses d'ordre général, nous pouvons à présent passer à l'examen des questions spécifiques.

Les questions dans l'affaire Mirror Group (C-408/99)

a) La première question

34. Par cette question, la juridiction de renvoi souhaite s'entendre dire si une opération consistant: 1) dans la conclusion d'un contrat portant sur la location d'un immeuble; et/ou 2) dans l'acceptation de l'octroi d'un bail par le propriétaire en échange du paiement d'une somme d'argent par celui-ci à titre d'incitation relève de la notion de location d'un bien immeuble.

35. Apparemment, et selon l'exposé qu'en fait la High Court elle-même, l'opération est articulée en deux contrats distincts, lesquels pourraient donc théoriquement être soumis, selon leur qualification respective, à un régime fiscal différent. Par ailleurs, aucune des parties n'a prôné une telle différenciation en l'espèce, même si les positions ont ensuite divergé quant à la solution du problème soulevé dans la question.

36. En effet, à nous aussi il semble que, en l'espèce, les deux contrats devraient être considérés comme un ensemble, étant donné la relation étroite qu'ils présentent en raison de l'identité de la fonction économique réalisée. C'est pour cette même raison que nous estimons qu'ils doivent être exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée.

37. Ce qui importe ici, selon nous, c'est que l'opération était destinée, dans son ensemble, à mettre sur pied un rapport locatif entre un propriétaire et un locataire et que, dès lors, la fonction économique unique et commune des deux contrats consistait à transférer la jouissance de l'immeuble du propriétaire au locataire. Cette conclusion semble également corroborée, entre autres, par la circonstance que Mirror Group n'a pu disposer pleinement de l'incitation qu'au terme de la période au cours de laquelle il lui était permis de résilier le bail (voir ci-dessus, point 4), ce qui prouve que le paiement de l'incitation était une composante du rapport locatif.

38. Le fait que le paiement a été effectué par le bailleur plutôt que par le preneur de l'immeuble nous semble en revanche totalement indifférent, comme l'a également relevé la Commission. Nous rappelons en effet que, dans l'affaire Lubbock Fine, cette circonstance n'a pas empêché la Cour de dire pour droit que l'opération sur laquelle portait cette affaire-là devait être considérée comme une location au sens de l'article 13 de la sixième directive.

39. Si l'on estime donc, comme nous le pensons, que l'opération concernée avait pour fonction, dans son ensemble, de transférer la jouissance de l'immeuble du bailleur au preneur, on ne saurait qu'en déduire qu'elle relève intégralement de la notion de location au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive.

b) La seconde question

40. Par cette question, le juge national demande à la Cour si une prestation par laquelle une personne: a) conclut un contrat d'option relatif à la location d'un immeuble en échange d'une somme d'argent, étant entendu que cette somme sera déposée sur un compte spécial en garantie des obligations résultant du contrat d'option; et/ou b) exerce ultérieurement les options et conclut donc le bail en échange du déblocage de la somme relève de la notion de location de biens immeubles figurant à l'article 13 de la sixième directive.

41. Il convient que nous précisions à titre liminaire que la lecture de cette question n'est pas aisée. La Commission estime dans ses observations écrites qu'elle se réfère à deux hypothèses bien distinctes. Dans celle sous a), nous serions confronté à un contrat par lequel une partie reçoit une

incitation en contrepartie de la conclusion d'un contrat d'option relatif à la location d'un immeuble, en s'engageant à déposer cette somme sur un compte bancaire spécial. Dans l'hypothèse sous b), on serait en revanche en présence d'un contrat dans lequel la somme payée serait la contrepartie de l'exercice effectif du droit d'option et donc de la conclusion du bail sur l'immeuble.

42. Encore une fois, cependant, la différence entre ces deux hypothèses ne me semble pas déterminante pour répondre au juge national. Même à reconnaître qu'il s'agit en fait de deux contrats distincts, on serait néanmoins toujours en présence, dans ce cas également, de deux conventions étroitement liées, en ce qu'elles sont caractérisées par la même fonction économique. Il en résulte que, une fois encore, pour déterminer si l'opération concernée peut ou non être considérée comme exonérée de la TVA, il convient d'avoir égard à la fonction qu'elle est appelée à réaliser dans son ensemble.

43. Dans cette perspective, le fait que Mirror Group n'a pu disposer de l'incitation qu'au moment de l'exercice effectif de l'option et le fait, surtout, que la somme libérée était directement proportionnelle à la superficie effectivement louée (voir point 4 ci-dessus) nous amènent à considérer que l'accord sous a) avait simplement pour fonction de concourir avec le bail au transfert, du propriétaire à une autre personne, du droit de jouissance sur l'immeuble. Si telle est cependant effectivement, comme nous le croyons, la fonction d'ensemble de l'opération, il en résulte que, dans ce cas également, la somme versée par le propriétaire de l'immeuble doit bénéficier de l'exonération fiscale prévue par l'article 13, B, sous b), de la sixième directive pour la location de biens immeubles.

La question dans l'affaire Cantor (C-108/99)

44. Reste enfin à examiner la question posée par la High Court dans l'affaire Cantor, qui consiste à savoir si un contrat par lequel un locataire verse une somme d'argent à un tiers afin que celui-ci se porte cessionnaire de son bail relève de la notion d'« affermage et location de biens immeubles ».

45. Selon les arguments développés notamment par le gouvernement du Royaume-Uni, un tel contrat ne relèverait pas de l'exonération dont il est question ici, dans la mesure où il consisterait en un accord passé entre un locataire et un tiers concernant exclusivement l'acceptation, par ce tiers, des obligations résultant d'un bail, contre paiement d'une contrepartie. Il serait donc sans aucun rapport, toujours de l'avis du gouvernement du Royaume-Uni, avec la cession du bail.

46. Nous ne pensons pas pouvoir nous rallier à cette conclusion. Le contrat dont il est question ne saurait être considéré d'une manière autonome par rapport à l'ensemble des accords par lesquels s'est concrétisée l'opération dans sa globalité. Bien que l'opération s'articule effectivement en trois conventions distinctes, il nous semble que celles-ci, de toute façon, se complètent l'une l'autre en fonction du même résultat: transférer du locataire à un tiers, avec le consentement du propriétaire, le droit de jouissance sur l'immeuble.

47. Il s'agirait en définitive d'une opération tendant à réaliser une modification de nature subjective du bail initial, une opération à laquelle il y aurait dès lors lieu d'appliquer le principe établi dans l'arrêt Lubbock Fine. Comme nous l'avons rappelé, la Cour a précisé dans cet arrêt que les contrats modifiant des baux antérieurs, parmi lesquels (également, mais pas seulement) ceux qui prévoient « une résiliation conventionnelle moyennant indemnité » relèvent du champ d'application de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive. Il n'y a aucune raison d'apporter une solution différente à des situations qui répondent à la même logique, c'est-à-dire dans le cas de contrats qui, comme c'est justement le cas de ceux qui nous occupent, prévoient une modification subjective de baux antérieurs.

48. Notre conclusion n'est pas invalidée - contrairement à ce qu'a affirmé la Commission dans ses observations écrites - par le fait que, dans ce cas, le paiement a été effectué par le locataire à un tiers qui s'est engagé, sous réserve de l'acceptation du propriétaire, à exécuter les obligations

découlant du bail. Par ailleurs, la Commission a changé d'avis à cet égard, en ce qu'elle a présenté à l'audience une position qui tient compte de la fonction économique de l'opération. En particulier, elle a relevé que le locataire aurait pu parvenir au même résultat économique par le biais d'autres opérations dont l'exonération de la TVA n'est pas contestée (par exemple, au moyen de la sous-location de l'immeuble à un tiers et du paiement à ce dernier d'une « prime » appropriée). Elle a donc reconnu que ces diverses opérations, qui sont caractérisées par la même fonction économique, devraient recevoir le même traitement fiscal.

Conclusions

Eu égard aux éléments développés ci-dessus, nous proposons à la Cour de répondre de la manière suivante aux questions dont elle a été saisie par la High Court:

Dans l'affaire *Mirror Group* (C-409/98):

« Conformément à l'arrêt du 15 décembre 1993, *Lubbock Fine* (C-63/92), 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:

1) exonère de la TVA une opération qui consiste à accorder un bail portant sur un bien immeuble à une personne qui n'a à l'origine aucun titre sur ce bien, au cas où cette personne conclut avec le propriétaire de ce bien un contrat portant sur sa location et/ou accepte l'octroi du bail sur ce bien en échange du paiement d'une somme d'argent par ledit propriétaire;

et

2) exonère de la TVA une opération qui consiste à accorder un bail sur un bien immeuble à une personne qui n'a à l'origine aucun titre sur ce bien, au cas où cette personne:

a) conclut un contrat d'option relatif à la location du bien en échange d'une somme d'argent payée à cette personne, étant entendu que 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 prévues par le contrat d'option relatif à la location d'un bien immeuble en échange du déblocage des fonds déposés sur le compte spécial à son nom.»

Dans l'affaire *Cantor* (C-108/99):

« Conformément à l'arrêt du 15 décembre 1993, *Lubbock Fine* (C-63/92), 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, exonère de la TVA la cession d'un bail sur un bien immeuble par le locataire à un tiers qui n'a aucun titre sur ce bien en échange du paiement à celui-ci, par le locataire, d'une somme d'argent.»