ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

17 septembre 2002 *

Dans l'affaire C-498/99,

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

Town & County Factors Ltd

et

Commissioners of Customs & Excise,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 2, point 1, 6, paragraphe 1, et 11, A, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1),

* Langue de procédure: l'anglais.

LA COUR (sixième chambre),

composée de M^me^ N. Colneric, président de la deuxième chambre, faisant fonction de président de la sixième chambre, MM. C. Gulmann, J.-P. Puissochet, R. Schintgen (rapporteur) et V. Skouris, juges,

avocat général: M^me^ C. Stix-Hackl,
greffier: M^me^ L. Hewlett, administrateur,

considérant les observations écrites présentées:

— pour Town & County Factors Ltd, par M. R. Cordara, QC, et M^me^ P. Cargill-Thompson, barrister, mandatés par Ernst & Young, Tax advisers,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. J. E. Collins, en qualité d'agent, assisté de M. K. P. E. Lasok, 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 Town & County Factors Ltd, représentée par M. R. Cordara et M^me^ P. Cargill-Thompson, du gouvernement

du Royaume-Uni, représenté par M. J. E. Collins, assisté de M. K.P.E. Lasok, du gouvernement allemand, représenté par M^me^ B. Muttelsee-Schön, en qualité d'agent, et de la Commission, représentée par M. R. Lyal, à l'audience du 27 juin 2001,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 27 septembre 2001,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 16 décembre 1999, parvenue à la Cour le 22 décembre suivant, le VAT and Duties Tribunal, Manchester, a posé, en vertu de l'article 234 CE, deux questions préjudicielles sur l'interprétation des articles 2, point 1, 6, paragraphe 1, et 11, A, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant Town & County Factors Ltd (ci-après «Town & County») 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»), à propos du paiement de la TVA pour l'organisation de concours.

La réglementation communautaire

3 L'article 2 de la sixième directive, qui forme le titre II intitulé «Champ d'application», dispose:

«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;

2.

4 Aux termes de l'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive:

«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 cession d'un bien incorporel représenté ou non par un titre,

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

— en l'exécution d'un service en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique ou en son nom ou aux termes de la loi.»

5 En son titre VIII intitulé «Base d'imposition», la sixième directive prévoit à son article 11, A, paragraphe 1, sous a):

«A. *À l'intérieur du pays*

1. La base d'imposition est constituée:

a) pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées sous b), c) et d), par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations».

Le litige au principal et les questions préjudicielles

6 Town & County est enregistrée, aux fins du règlement de la TVA, en tant que membre représentatif d'un groupe de sociétés dont l'une a organisé, notamment entre juin 1994 et novembre 1995, un concours hebdomadaire dénommé «spot-the-ball» («cherche le ballon»).

7 Les bulletins de participation à ces concours contiennent une photo d'une phase d'un match de football de laquelle on a fait disparaître le ballon. L'objet du concours est d'indiquer, d'une croix, où se trouve, de l'avis du participant, le centre du ballon occulté. Les participants peuvent tracer jusqu'à 900 croix sur la photo et le montant du droit de participation dont ils sont redevables varie en fonction du nombre de croix. Le concurrent dont la croix se révèle être la plus proche de l'endroit où se trouve, de l'avis d'un jury, le centre du ballon gagne le premier prix. Le deuxième prix est attribué au concurrent dont la croix est, en dehors de celle du participant ayant gagné le premier prix, la mieux placée, et ainsi de suite.

8 Le règlement du concours, imprimé sur les bulletins de participation, prévoit notamment que les participants acceptent que le concours ne crée pour l'organisateur que des obligations sur l'honneur («binding in honour only»).

9 Il est constant que, pendant la période en cause dans l'affaire au principal, à savoir de juin 1994 à novembre 1995, l'organisateur n'a jamais refusé de payer ou de remettre aux gagnants les prix indiqués sur les bulletins de participation. Lesdits prix, qui étaient constitués d'une somme d'argent, de produits ou de

services, ont toujours été remis aux gagnants et financés par les droits de participation perçus. Il est en outre constant que ni le règlement du concours ni la législation nationale n'obligeaient l'organisateur dudit concours à payer les prix en espèces ou à acheter les lots en nature au moyen de ces droits de participation.

10 À la suite de l'arrêt du 5 mai 1994, Glawe (C-38/93, Rec. p. I-1679), Town & County, qui avait, jusqu'à cette date, toujours calculé la TVA dont elle était redevable sur le montant total des droits de participation perçus, a considéré qu'elle n'était redevable de la TVA que sur ce montant, réduit de la valeur des prix alloués aux gagnants.

11 Le 28 mars 1995, les Commissioners ont décidé que Town & County était redevable de la TVA sur la totalité des droits de participation perçus.

12 Town & County a introduit un recours à l'encontre de cette décision devant la juridiction de renvoi.

13 Cette juridiction a considéré que la solution du litige pendant devant elle dépendait de l'interprétation du droit communautaire et notamment de la réponse à la question de savoir si le fait que l'organisateur du concours s'était engagé seulement sur l'honneur, circonstance de nature à mettre en doute l'existence d'une quelconque relation juridique entre ce dernier et les concurrents, avait pour conséquence que l'organisation du concours ne pouvait pas être considérée comme une prestation de services au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive. Dès lors, la juridiction de renvoi a décidé, le 3 juin 1997, de surseoir à statuer et de poser à la Cour une question préjudicielle à ce sujet.

14 La High Court of Justice (England & Wales) (Royaume-Uni) a jugé, en appel, qu'il convenait que la juridiction de renvoi soumette également à la Cour la question de savoir si la base d'imposition au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive était constituée par la totalité des droits de participation perçus plutôt que par le montant net résultant de la déduction des sommes correspondant aux prix distribués.

15 C'est dans ces conditions que le VAT and Duties Tribunal, Manchester, a posé à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'interprétation des directives 67/227/CEE et 77/388/CEE du Conseil, des 11 avril 1967 et 17 mai 1977, et notamment des articles 2, point 1, et 6, paragraphe 1, de la seconde, compte tenu également de la jurisprudence de la Cour et en particulier de l'arrêt du 3 mars 1994, Tolsma (C-16/93, Rec. p. I-743), indique-t-elle qu'est susceptible d'être imposable aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée une opération dont les parties sont convenues qu'elle ne les 'oblige que sur l'honneur' (et dont, partant, le droit national ne permet pas d'exiger l'exécution forcée)?

2) En cas de réponse affirmative à la première question, l'interprétation des directives précitées et notamment de l'article 11, A, paragraphe 1, de la seconde, compte tenu également de la jurisprudence de la Cour et en particulier de l'arrêt du 5 mai 1994, Glawe [...], indique-t-elle que le montant imposable aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée concernant la prestation de services d'organisation de concours fournis par l'organisateur aux concurrents, en contrepartie d'un droit de participation acquitté par ceux-ci, comprend

a) le montant des droits de participation, ou

b) le montant de ces droits diminué des sommes consacrées au paiement des prix destinés aux gagnants, ou

c) tout autre montant et, le cas échéant, lequel?

Subsidiairement, s'il est exact que ces services doivent être considérés comme fournis par l'organisateur à chaque concurrent, en contrepartie d'un droit de participation acquitté par celui-ci, le montant imposable pour chaque prestation de cette nature est-il

a) le montant dudit droit de participation, ou

b) le montant de ce droit diminué d'une part proportionnelle des sommes consacrées au paiement des prix destinés aux gagnants, ou

c) tout autre montant et, le cas échéant, lequel?»

Sur la première question

16 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 2, point 1, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'une prestation de services effectuée à titre onéreux mais ne résultant pas d'obligations

susceptibles d'exécution forcée, en raison du fait qu'il a été convenu que le prestataire ne s'engage que sur l'honneur à fournir lesdits services, constitue une opération soumise à la TVA.

17 Afin de répondre à cette question, il importe de rappeler d'emblée que, aux termes de l'article 2, point 1, de la sixième directive, sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel.

18 Il convient également de rappeler que, au point 14 de l'arrêt Tolsma, précité, la Cour a jugé qu'une prestation de services n'est effectuée «à titre onéreux», au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive, et n'est dès lors taxable, que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire.

19 Selon Town & County, lors de l'organisation d'un concours tel que celui en cause au principal, un tel rapport juridique n'existe pas entre le bénéficiaire et le prestataire du service puisque, en raison de l'existence d'une clause précisant que l'organisateur s'engage seulement sur l'honneur, l'obligation incombant à ce dernier n'est pas susceptible d'exécution forcée.

20 À cet égard, il y a lieu de relever, d'abord, qu'il est constant que, lors de l'organisation d'un concours tel que celui en cause au principal, des prestations réciproques, au sens de l'arrêt Tolsma, précité, sont échangées entre l'organisateur du concours et les concurrents, la rétribution perçue par le premier sous forme de droits de participation constituant la contre-valeur effective du service qu'il fournit aux seconds.

21 Force est de constater, ensuite, que l'approche consistant à faire dépendre l'existence d'un rapport juridique, au sens de l'arrêt Tolsma, précité, du caractère exécutoire des obligations incombant au prestataire de services compromettrait l'effet utile de la sixième directive en ce qu'elle aurait pour conséquence que les opérations relevant de cette directive pourraient varier d'un État membre à un autre en raison des divergences pouvant exister dans les différents ordres juridiques à cet égard.

22 En outre, cette approche permettrait à un assujetti de se soustraire au paiement de la TVA en prévoyant dans ses contrats de vente ou de services une clause telle que celle en cause dans l'affaire au principal.

23 Enfin, il ne saurait être valablement soutenu qu'il n'existe aucun rapport juridique, au sens de l'arrêt Tolsma, précité, en raison du fait que l'obligation incombant à un prestataire de services n'est pas susceptible d'exécution forcée, lorsque l'impossibilité de demander l'exécution forcée de cette obligation découle d'une convention passée entre ledit prestataire et le bénéficiaire, une telle convention constituant l'expression même d'un rapport juridique au sens visé.

24 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 2, point 1, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'une prestation de services effectuée à titre onéreux mais ne résultant pas d'obligations susceptibles d'exécution forcée, en raison du fait qu'il a été convenu que le prestataire ne s'engage que sur l'honneur à fournir lesdits services, constitue une opération soumise à la TVA.

Sur la seconde question

25 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que, pour l'organisation d'un concours tel que celui en cause au principal, la base d'imposition est constituée par le montant total des droits de participation perçus par l'organisateur du concours, par ce même montant diminué de la valeur des prix distribués aux participants ou par un autre montant.

26 Afin de répondre à la question ainsi reformulée, il convient de rappeler, d'abord, que l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive prévoit que «[l]a base d'imposition est constituée [...], pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées sous b), c), et d), par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers».

27 Il y a lieu de rappeler, ensuite, qu'il est de jurisprudence constante que cette règle doit être interprétée en ce sens que la base d'imposition d'une prestation de services est constituée par la contrepartie réellement reçue pour cette prestation (voir, notamment, arrêts du 27 mars 1990, Boots Company, C-126/88, Rec. p. I-1235, point 19, et du 16 octobre 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec. p. I-5577, point 13).

28 Or, s'agissant de l'organisation d'un concours tel que celui en cause au principal, la contrepartie réellement reçue par l'organisateur pour le service qu'il fournit

aux participants est constituée par les droits de participation payés par ces derniers. Ces droits lui reviennent entièrement et lui permettent de couvrir les frais liés à son activité. Il s'ensuit que c'est le montant représenté par lesdits droits de participation qui constitue la base d'imposition, au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, de l'opération visée.

29 Il convient de relever, enfin, que cette interprétation de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive ne remet pas en cause celle retenue par la Cour dans l'arrêt Glawe, précité, dans la mesure où l'exploitation des machines à sous visées dans cet arrêt et l'organisation du concours faisant l'objet de l'affaire au principal diffèrent sur des points essentiels.

30 En effet, si lesdites machines à sous se caractérisaient par le fait que, conformément à des obligations impérativement prescrites par la loi, elles étaient conçues de manière à ce qu'un certain pourcentage, en l'occurrence 60 %, au moins des mises engagées par les joueurs leur fût distribué à titre de gains et que ces mises étaient techniquement et physiquement séparées de celles dont l'exploitant pouvait effectivement disposer pour son compte, le concours en cause au principal ne présente aucune de ces caractéristiques de sorte que l'organisateur dudit concours peut disposer librement de la totalité des droits de participation perçus.

31 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre à la seconde question que l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que le montant total des droits de participation perçus par l'organisateur d'un concours constitue la base d'imposition de ce concours lorsque l'organisateur peut disposer librement dudit montant.

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 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 le VAT and Duties Tribunal, Manchester, par ordonnance du 16 décembre 1999, dit pour droit:

1) **L'article 2, point 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprété en ce sens qu'une prestation de services effectuée à titre onéreux mais ne résultant pas d'obligations susceptibles d'exécution forcée, en raison du fait qu'il a été convenu que le prestataire ne s'engage que sur l'honneur à fournir lesdits services, constitue une opération soumise à la taxe sur la valeur ajoutée.**

2) **L'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive 77/388 doit être interprété en ce sens que le montant total des droits de participation perçus par l'organisateur d'un concours constitue la base d'imposition de ce concours lorsque l'organisateur peut disposer librement dudit montant.**

Colneric Gulmann Puissochet

Schintgen Skouris

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 17 septembre 2002.

Le greffier

R. Grass

Le président de la sixième chambre

F. Macken