CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^ME JULIANE KOKOTT
présentées le 17 mars 2005 [1]

I — Introduction

1. La High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Royaume-Uni), demande à la Cour de justice d'interpréter certaines dispositions de la sixième directive 77/388/CEE [2] (ci-après la «sixième directive»). Le litige au principal porte sur le traitement fiscal de plusieurs transactions relatives à un bâtiment connu sous le nom de Harrington Building, que l'université Central Lancashire Higher Education Corporation (ci-après l'«université») avait fait construire.

2. Puisque l'université fournit dans une large mesure des prestations exonérées d'impôts, elle ne pouvait déduire la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur les coûts de construction dudit bâtiment comme taxe en amont que dans une très faible mesure. L'université a par conséquent loué et cédé le bâtiment en cause en plusieurs étapes à des sociétés privées — parmi lesquelles l'appelante au principal — qu'elle détient à 100 %. La question de savoir si ces transactions ont pour conséquence d'ouvrir une possibilité de procéder tout de même à une déduction de la TVA acquittée en amont dépend principalement de l'interprétation de l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive réglementant la régularisation des déductions en amont dans le cas de cession d'un bien d'investissement au cours d'une certaine période («livraison» au sens des articles 20, paragraphe 3 et 5, paragraphe 1, de la sixième directive).

3. Comme dans trois autres affaires actuellement pendantes devant la Cour [3], la Commission a proposé d'appliquer le principe de l'abus de droit également à la présente affaire.

1 — Langue originale: l'allemand.

2 — Directive 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).

3 — Affaires Halifax e.a. (C-255/02), BUPA Hospitals e.a. (C-419/02), et Université of Huddersfield Higher Education Corporation (C-223/03).

II — Le cadre juridique

A — *Les dispositions pertinentes de la sixième directive*

4. Selon l'article 2, point 1, sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée: «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».

5. L'article 4, paragraphe 3, donne aux États membres la faculté de considérer également comme assujetti quiconque:

«effectue, à titre occasionnel, une opération relevant des activités visées au paragraphe 2 et notamment, une seule des opérations suivantes:

a) la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant, effectuée avant sa première occupation; les États membres peuvent définir les modalités d'application de ce critère aux transformations d'immeubles, ainsi que la 'notion de sol y attenant'.

Les États membres ont la faculté d'appliquer d'autres critères que celui de la première occupation, tels que celui du délai écoulé entre la date d'achèvement de l'immeuble et celle de la première livraison, ou celui du délai écoulé entre la date de la première occupation et celle de la livraison ultérieure, pour autant que ces délais ne dépassent pas respectivement cinq et deux ans [...]».

6. La notion de livraison est définie à l'article 5, paragraphe 1, comme le «transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire». À cet égard, les États membres peuvent, conformément à l'article 5, paragraphe 3, considérer comme biens corporels:

«a) certains droits sur les biens immeubles;

b) les droits réels donnant à leur titulaire un pouvoir d'utilisation sur les biens immeubles;

c) les parts d'intérêts et actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble».

7. L'article 13 comporte un large catalogue d'exonérations fiscales à l'intérieur du pays:

— En application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), l'enseignement universitaire et les prestations qui lui sont étroitement liées sont exonérées.

— L'article 13, B, sous b), exonère la location de biens immeubles sous réserve de quelques exceptions auxquelles les États membres peuvent en ajouter d'autres.

— L'article 13, B, sous g), exonère les «livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant autres que ceux visés à l'article 4 paragraphe 3 sous a)».

8. L'article 13, C, permet aux États membres d'accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation de certaines opérations, notamment la location et l'affermage de biens immeubles.

9. Le droit à déduction est réglementé à l'article 17 qui est libellé comme suit (extraits):

«1. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti;

[...]

5. En ce qui concerne les biens et les services qui sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction visées aux paragraphes 2 et 3 et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de la taxe sur la valeur ajoutée qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.

Ce prorata est déterminé pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti conformément à l'article 19.

[...]»

10. Les dispositions de l'article 20 sur la régularisation des déductions en ce qui concerne les biens d'investissement jouent un rôle essentiel dans la présente affaire:

«2. En ce qui concerne les biens d'investissement, une régularisation est opérée pendant une période de cinq années, dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué. Chaque année, cette régularisation ne porte que sur le cinquième de la taxe dont ces biens ont été grevés. Cette régularisation est effectuée en fonction des modifications du droit à déduction intervenues au cours des années suivantes, par rapport à celui de l'année au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué.

Par dérogation au premier alinéa, les États membres peuvent, lors de la régularisation, se baser sur une période de cinq années entières à compter du début de l'utilisation du bien.

En ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers, la durée de la période servant de base au calcul des régularisations peut être portée jusqu'à dix ans [4].

3. En cas de livraison pendant la période de régularisation, le bien d'investissement est considéré comme s'il était resté affecté à une activité économique de l'assujetti jusqu'à l'expiration de la période de régularisation. Cette activité économique est présumée être entièrement taxée pour le cas où la livraison dudit bien est taxée; elle est présumée être entièrement exonérée pour le cas où la livraison est exonérée. La régularisation se fait en une seule fois pour tout le temps de la période de régularisation restant à courir.

[...]»

B — *Les dispositions applicables en droit national*

11. Les dispositions pertinentes du droit national figurent dans la loi nationale sur la TVA (Value added Tax Act) de 1994 et dans

4 — La possibilité de porter à 20 ans le délai de régularisation pour les immeubles n'a été introduite que par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, modifiant la directive 77/388 et portant nouvelles mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée — champ d'application de certaines exonérations et modalités pratiques de leur mise en œuvre (JO L 102, p. 18). La sixième directive ne prévoyait auparavant qu'un délai de dix ans.

les règlements TVA de 1995 (VAT Regulations 1995) (SI 1995/2518). La section XV des règlements TVA (règlements 99 à 111) porte sur la taxe en amont et l'exonération partielle. La section XVI (règlements 112 à 116) réglemente la régularisation de la déduction en amont. Pour les immeubles comme celui qui fait l'objet du litige au principal, le règlement 114 prévoit une régularisation sur une période de dix ans. Les modalités détaillées de cette régularisation sont précisées dans le règlement 115, conformément aux prescriptions de l'article 20 de la sixième directive.

III — Les faits, la question préjudicielle et la procédure

12. L'université a fait construire le bâtiment dénommé Harrington Building. Cet immeuble a fait par la suite l'objet de différentes transactions entre l'université et des sociétés de droit privé qui lui étaient liées. Les participations de l'université sont structurées comme suit: Centralan Holding Ltd est détenue à 100 % par l'université; cette société a deux filiales, à savoir Centralan Property Ltd (ci-après «Centralan»), l'appelante dans l'affaire au principal, et Inhoco 546 Ltd (ci-après «Inhoco»).

13. Le 14 septembre 1994, l'université a cédé le Harrington Building à Centralan pour un prix de 6,5 millions de GBP majoré d'une TVA d'un montant de 1 370 500 GBP. Conformément à l'article 4, paragraphe 3, de la sixième directive, cette vente constituait pour l'université une opération taxable non exonérée au titre de l'article 13, B, sous g), de cette même directive. Centralan a loué en retour ce bâtiment à l'université pour une durée de 20 ans contre un loyer annuel de 300 000 GBP auquel s'ajoute la TVA [5].

14. Par la suite, Centralan a cédé le bâtiment par l'intermédiaire de deux transactions prévues ensemble dès le départ. Elle a d'abord loué le bâtiment à partir du 22 novembre 1996 pour 999 ans («999 year lease») à Inhoco pour un prix de 6 370 000 GBP et un loyer symbolique qui ne doit être acquitté que si demandé. Cette deuxième location n'a pas affecté le bail conclu pour 20 ans avec l'université. Inhoco a par conséquent acquis le droit de percevoir les loyers et d'utiliser le bâtiment de la 21e à la 999e année. Cette opération est appelée pour ce motif «reversionary lease». Bien que Centralan ait en soi opté pour une taxation de la location du bâtiment, *le* «999 year lease» était exonéré au motif que Centralan et Inhoco étaient des personnes morales liées au sens de l'article 2, paragraphe 3 A, schedule 10, de la loi sur la TVA de 1994 [6].

15. Trois jours plus tard, le 25 novembre 1996, Centralan a transféré à l'université la propriété résiduelle du bâtiment («freehold

5 — À cet égard, Centralan semble avoir fait usage d'une option au titre de l'article 13, C, de la sixième directive de sorte que, contrairement à ce qui est prévu à l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, cette location n'était pas exonérée.

6 — Cette règle n'a été en vigueur qu'entre le 30 novembre 1994 et le 26 novembre 1996.

reversion») pour un prix de 1 000 GBP auquel s'ajoute la TVA. L'exonération en faveur des entreprises liées ne s'appliquait pas à cette transaction. Il s'agissait au contraire d'une livraison d'un nouveau bâtiment taxable en application de l'article 4, paragraphe 3, de la sixième directive; conformément aux règles en vigueur au Royaume-Uni, un immeuble est en effet réputé être encore neuf s'il n'a pas plus de trois ans.

16. Après la cession de ce bâtiment, des divergences d'opinion ont surgi entre Centralan et les Commissioners of Customs & Excise (ci-après les «Commissioners»), s'agissant de la régularisation de la déduction de la taxe en amont. Les Commissioners ont soutenu que la livraison pertinente était le «999 year lease» et qu'il fallait ignorer le transfert subséquent de la propriété résiduelle sur l'immeuble en cause au motif que sa valeur était négligeable. À titre subsidiaire, les Commissioners ont fait valoir qu'il convenait de procéder à une répartition entre les deux opérations selon leurs valeurs respectives. La première solution obligerait Centralan à verser 796 250 GBP aux Commissioners, la deuxième 796 090 GBP. Centralan était par contre d'avis qu'elle avait cédé la totalité de ses intérêts dans le bâtiment Harrington par le seul transfert de la propriété de sorte qu'elle était redevable tout au plus de 943, 93 GBP.

17. Le VAT and Duties Tribunal a confirmé la deuxième solution proposée par les Commissioners. Centralan a donc fait appel de cette décision devant la High Court of Justice (Chancery Division), laquelle a, par ordonnance du 23 janvier 2003 parvenue à la Cour le 13 février 2004, saisi la Cour de justice de la question préjudicielle suivante, conformément à l'article 234 CE:

«Lorsque, au cours de la période de régularisation prévue à l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive TVA, un assujetti vend un bâtiment qui est traité comme un bien d'investissement; et que la vente du bâtiment est effectuée au moyen de deux livraisons, à savoir i) l'octroi d'un bail pour 999 ans du bâtiment [une transaction exonérée en vertu de l'article 13, B, sous b), de la directive] pour un prix de 6 millions de GBP, suivi trois jours plus tard par ii) la vente du 'freehold reversion' (vente du droit de propriété grevé) [une transaction taxable en vertu de l'article 13, B, sous g), et de l'article 4, paragraphe 3, sous a), de la directive] pour un prix de 1 000 GBP augmenté de la TVA et qui sont ou non prédéterminées, en ce sens qu'une fois que la première opération a été effectuée, il n'y a pas de chance pour que la seconde ne le soit pas,

l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive TVA doit-il être interprété en ce sens que:

a) le bien d'investissement est considéré, jusqu'à l'expiration de la période de régularisation, comme ayant été affecté à une activité économique qui est présumée être entièrement taxée;

b) le bien d'investissement est considéré, jusqu'à l'expiration de la période de régularisation, comme ayant été affecté à une activité économique qui est présumée être entièrement exonérée; ou

c) le bien d'investissement est considéré, jusqu'à la fin de la période de régularisation, comme ayant été affecté à une activité économique qui est présumée être partiellement taxée et partiellement exonérée selon la proportion des valeurs respectives de la vente taxée du 'freehold reversion' et de l'octroi exonéré du 999 year lease?»

18. La procédure orale devant la Cour a eu lieu le 16 février 2005. Lors de l'audience, Centralan a demandé à ce que la procédure écrite soit rouverte dans l'hypothèse où la Cour entendait appliquer le principe de l'abus de droit à la présente affaire au motif que la juridiction de renvoi n'avait pas mentionné ce principe et que seule la Commission y a fait référence dans ses observations écrites.

IV — Les arguments des parties

19. Centralan, le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission ont déposé des observations dans la présente procédure.

20. *Centralan* fait valoir que, selon le libellé clair de l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive, seule la cession des droits (résiduels) de propriété est pertinente aux fins de la déduction. Ce n'est que lors de cette deuxième opération que l'assujetti a cédé la totalité de ses droits sur le bien. Le libellé de l'article précité ne permet pas une interprétation prenant en considération l'importance économique de la transaction en cas de cessions successives à différents opérateurs économiques et négligeant une opération au motif que le montant sur lequel elle porte est insignifiant. Cet article ne distingue qu'entre une possibilité d'opérations taxées et d'opérations exonérées. Selon la nature de la vente, les opérations peuvent ou non bénéficier d'une déduction totale de la taxe en amont. L'article 20, paragraphe 3, ne fournit aucune base permettant de prendre en considération plusieurs opérations au prorata de leur importance respective.

21. Selon le *gouvernement du Royaume-Uni*, il y a lieu de procéder à une répartition proportionnelle («apportionment») lorsque que la livraison d'un bien au sens de l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive s'effectue en deux transactions — prédéterminées — dont l'une est taxée et l'autre exonérée. Il souligne que la solution proposée par Centralan a pour conséquence qu'il y a lieu de considérer la vente dans sa totalité comme étant taxée, bien que la cession du «freehold reversion» représente moins de 0,02 % de la valeur du bien.

22. Selon la *Commission*, le bail de 999 ans ne saurait constituer une livraison au sens de l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive. En droit anglais, seule la cession du «freehold reversion» conférerait à son acquéreur le droit de disposer d'un immeuble comme un propriétaire. La solution consistant à considérer les deux transactions comme relevant d'une seule livraison entraînerait des difficultés, notamment lorsqu'elles n'ont pas lieu au cours de la même période de régularisation. La Commission estime toutefois qu'il faut vérifier s'il y a abus de droit en l'espèce [7]. Selon la Commission, bien que la sixième directive ne comporte pas de disposition relative à l'abus de droit, il s'agit d'un principe juridique reconnu dans de nombreux domaines du droit communautaire. Selon ce principe, il n'y a pas lieu de prendre en considération les opérations réalisées par un groupe d'assujettis sans justification économique dont le seul but est de créer une situation artificielle permettant la déduction de la taxe en amont [8].

V — Appréciation juridique

23. La question à résoudre en l'espèce est celle de savoir comment il y a lieu de procéder à une régularisation de la déduction de la taxe en amont, en application de l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive lorsque le bien en question est d'abord loué pour 999 ans contre paiement d'une somme unique et que la propriété de ce bien est cédée trois jours après à une autre personne alors que la première opération est une opération exonérée et la seconde, une opération taxée.

24. La juridiction de renvoi soumet à la Cour trois interprétations possibles: a) prendre en considération uniquement la dernière opération (taxée), b) prendre en considération uniquement la première opération (exonérée), la plus importante du point de vue économique, c) prendre en compte les deux opérations proportionnellement à leur valeur. Avant d'examiner laquelle de ces possibilités correspond le mieux aux dispositions de la sixième directive, il y a lieu d'expliquer brièvement dans leur ensemble les règles relatives à la régularisation de la déduction de la taxe versée en amont.

A — *Remarque liminaire sur les règles relatives à la régularisation de la taxe versée en amont*

25. Le droit à déduction de la taxe versée en amont est une partie intégrante du mécanisme de la TVA [9]. Le régime des déductions

7 — La Commission fait référence aux affaires pendantes sur l'abus de droit dans le domaine de la TVA (citées à la note 3).

8 — La Commission se fonde principalement sur la définition de l'abus de droit que la Cour a développée dans son arrêt du 14 décembre 2000 dans l'affaire Emsland-Stärke (C-110/99, Rec. p. I-11569, points 52 et 53). Toutefois, cet arrêt porte sur des restitutions à l'exportation pour des produits agricoles.

9 — Voir, entre autres, arrêts du 6 juillet 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883, point 18); du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577, point 43), et du 1^er avril 2004, Bockemüh (C-90/02, Rec. p. I-3303, point 38).

vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à TVA (principe de neutralité de la TVA) [10].

26. Le droit à déduction présuppose par conséquent que l'opérateur économique concerné soit un assujetti au sens de la sixième directive et que les biens et les services aient été utilisés pour les besoins de ses opérations taxées [11]. Ce droit ne peut être limité et s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont [12]. Conformément à l'article 10, paragraphe 2, de la sixième directive, le droit à déduction prend naissance dès que la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée [13].

27. Si un bien n'est utilisé que pour partie pour des opérations taxées, c'est l'article 17, paragraphe 5, qui s'applique en combinaison avec l'article 19 de la sixième directive. Selon les articles précités, il y a lieu de déterminer un prorata de déduction qui reflète le pourcentage des opérations taxées d'un assujetti. En application de ce prorata, les prestations fournies en amont ne sont en effet imputées à des opérations taxées que proportionnellement, de sorte que le droit à déduction est également proportionnel. Les articles 17, paragraphe 5, et 19 de la sixième directive établissent ainsi une large correspondance entre l'importance de l'activité économique de l'assujetti et le droit à déduction qui lui est lié [14].

28. Le droit à déduction prend naissance très tôt, à savoir dès la livraison du bien ou la fourniture de la prestation de services qui constituent la prestation en amont. Il peut donc par conséquent être nécessaire par la suite de régulariser la déduction de la taxe en amont effectuée conformément à l'article 20 de la sixième directive si la proportion des opérations taxées d'une entreprise s'est modifiée par rapport au moment où elle a acquis un tel bien.

29. Il est d'autant plus nécessaire de procéder à une régularisation pour les biens d'investissement que ceux-ci restent dans le

10 — Voir, entre autres, arrêts du 14 février 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655, point 19); du 15 janvier 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Rec. p. I-1, point 15), ainsi que Gabalfrisa e.a. (précité note 9, point 39).

11 — Arrêt du 29 avril 2004, Faxworld (C-137/02, Rec. p. I-5547, point 24).

12 — Voir arrêts précités note 9 ainsi que arrêts du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795, point 27); du 8 janvier 2002, Metropol et Stadler, (C-409/99, Rec. p. I-81, point 42), et du 29 avril 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, Rec. p. I-5583, point 35).

13 — Voir arrêt du 8 juin 2000, Breitsohl (C-400/98, Rec. p. I-4321, point 36), et Terra Baubedarf-Handel (précité note 12, point 31).

14 — Voir conclusions de l'avocat général Lenz du 15 février 1996 dans l'affaire Régie dauphinoise (arrêt du 11 juillet 1996, C-306/94, Rec. p. I-3695, 3697, point 37).

patrimoine de l'entreprise pour une période plus longue [15]. Pour ces biens, l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive prévoit par conséquent que, pendant une période de cinq années, il est déterminé pour chaque année d'utilisation si le bien a été utilisé pour des opérations taxées comme cela avait présumé lors de son acquisition. S'agissant des immeubles, les États membres peuvent porter la période de régularisation à vingt ans. Il est procédé à une régularisation si des différences apparaissent dans la proportion d'utilisation pour des opérations taxées entre l'année d'acquisition et l'année de référence. Selon le cas, soit l'assujetti doit par conséquent rembourser une partie de la taxe acquittée pour l'année de référence, soit il peut procéder à une déduction supplémentaire.

30. L'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive réglemente le cas particulier dans lequel un bien d'investissement est livré à un tiers avant la fin de la période de régularisation, c'est-à-dire qu'il est sorti du patrimoine de l'entreprise. La régularisation annuelle est remplacée par une seule régularisation pour la période restant à courir. Dans ce cas, ce qui est pertinent pour la déduction en amont est la question de savoir si la livraison faite à un tiers était assujettie à la TVA ou non.

15 — Voir, au sujet des dispositions pertinentes de la deuxième directive TVA 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967 (JO 71 du 14 avril 1967, p. 1303), arrêt du 1er février 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (51/76, Rec. p. 113, points 12 et 13).

31. En résumé, on peut constater que les règles relatives à la déduction sont de nature à garantir que les prestations au stade antérieur restent exonérées dans la mesure où elles servent à fournir des prestations assujetties. La valeur ajoutée au bien n'est imposée qu'une seule fois, à savoir lors de la livraison au consommateur. Les prestations antérieures ne doivent pas faire l'objet d'une taxation supplémentaire. Mais il convient également d'éviter des pertes de recettes fiscales dans le cas où la déduction est accordée pour des biens qui ne sont en fait pas (complètement) utilisés pour réaliser des opérations taxées.

32. Les règles relatives à la déduction proportionnelle et à la régularisation de la déduction visent à assurer le mieux possible la neutralité de la TVA (on pourrait également parler du principe d'unicité de l'imposition). Pour employer les mots du représentant de Centralan, elles augmentent la précision de la déduction.

33. D'autre part, les règles relatives à la déduction devraient également être claires et aisément applicables. Ainsi, il n'est pas tenu compte de la question de savoir dans quelle mesure chaque bien est utilisé dans le cadre d'opérations taxables. Au contraire, le prorata pertinent pour la déduction est déterminé par rapport à l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti et ensuite appliqué à l'ensemble des déductions effectuées pour les opérations effectuées en amont. Ce n'est que pour les biens d'investissement que

l'utilisation d'un bien acquis avec une déduction est surveillée pendant une période assez longue, s'agissant de la régularisation de la déduction.

36. La livraison est définie à l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive comme le «transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire». En se référant au droit anglais, la Commission fait valoir que seule la cession du «freehold reversion» constitue un transfert du droit de disposer d'un bien comme un propriétaire.

B — *Interprétation de l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive*

37. On ne saurait suivre ce point de vue. En effet, comme la Cour l'a constaté dans son arrêt Shipping and Forwarding Enterprise Safe, il résulte du libellé de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive

34. En tenant compte des objectifs visés par les règles sur la déduction et la régularisation que nous venons de rappeler, il convient maintenant de vérifier laquelle de ces interprétations correspond le mieux aux objectifs précités. Le point de départ est à cet égard le libellé de l'article en cause.

«que la notion de 'livraison d'un bien' ne se réfère pas au transfert de propriété dans les formes prévues par le droit national applicable, mais qu'elle inclut toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer en fait comme si elle était le propriétaire de ce bien» [16].

1) La notion de livraison

35. La condition d'application de l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive est d'abord que le bien d'investissement soit *livré* à un tiers au cours de la période de régularisation. De l'avis de Centralan et de la Commission, seule la vente du «freehold reversion» constitue une livraison. Si tel était le cas, les hypothèses d'interprétation b) et c) seraient exclues d'emblée. Elles sont en effet fondées sur l'hypothèse que le «999 year lease» constitue lui aussi une livraison au sens de l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive.

38. L'affaire précitée avait pour objet une construction juridique très semblable à celle de la présente affaire. Le droit de disposer sans restriction de l'immeuble en cause (dit «propriété économique») avait été cédé le premier. Il avait ensuite été procédé ulté-

16 — Arrêt du 8 février 1990 (C-320/88, Rec. p. I-285, points 7 et 8). Voir, également, arrêt du 6 février 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Rec. p. I-1317, point 32).

rieurement au transfert de la propriété (juridique), indépendamment de la propriété économique. La Cour a jugé que le transfert de la propriété économique était déjà une livraison au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive.

39. Par conséquent, le bail de 999 ans conclu avec Inhoco peut en lui-même déjà constituer une livraison, si Inhoco obtient par ce bail le pouvoir de disposer du bâtiment comme si elle en était la propriétaire. Le fait qu'Inhoco acquiert contre un versement unique le droit d'utiliser le bien en question pendant une très longue durée ainsi que le droit de percevoir les loyers résultant du contrat de location conclu avec l'université pour une période de 20 ans plaide en faveur de cette interprétation. Le bail de 999 ans ressemble par conséquent beaucoup au transfert de la propriété économique qui faisait l'objet de l'affaire Shipping and Forwarding Enterprise Safe. C'est cependant à la juridiction de renvoi compétente pour l'application du droit dans le litige au principal qu'il revient en définitive de trancher ce problème.

40. On pourrait même se demander si le «999 year lease» constitue à lui seul une livraison puisque le droit de propriété transféré avec le «freehold reversion» est à ce point vidé de sa substance que l'on ne peut plus dire qu'il s'agit réellement d'un droit de propriété. Dans ce cas, seule l'hypothèse b) s'appliquerait. Toutefois, la très difficile délimitation entre les cas dans lesquels la notion de propriété a tellement perdu de sa substance qu'il ne s'agit plus d'une livraison et les cas dans lesquels les droits restant sur un bien sont suffisants plaide contre une telle interprétation. Le seuil est-il atteint dans le cas d'une location ou d'un bail conclu pour 99, 199 ou 999 années? Pour éviter de telles distinctions arbitraires, il conviendrait dans un cas comme la présente affaire de considérer en principe la cession des droits de propriété restant encore comme une livraison.

41. Il reste à considérer l'objection présentée par la Commission, à savoir qu'il ne peut être conféré à deux personnes des droits de propriété sur un bien. Cet argument ne saurait cependant être retenu. En effet, on peut très bien céder un bien à plusieurs personnes, par exemple, en copropriété. Ainsi des propriétaires d'appartement acquièrent-ils régulièrement des parts de copropriété sur les parties communes d'un immeuble, comme les escaliers et les couloirs, ainsi qu'une part théorique du terrain sur lequel l'immeuble a été construit. Par conséquent, si plusieurs personnes peuvent même avoir des droits de propriété en même temps sur le même bien, il en va ainsi a fortiori lorsque ces situations se succèdent dans le temps. En effet, Inhoco peut d'abord exercer pendant 999 ans les droits que cette société tire de la location. Ce n'est qu'à l'issue de cette période que pourront s'exercer les droits tirés du «freehold reversion», lesquels se limitent pour l'essentiel à la transmission de la propriété effective sur l'immeuble après expiration du contrat de bail.

42. Il convient par conséquent de constater à titre intermédiaire qu'aussi bien la première opération, le «999 year lease», que la seconde opération, la cession du «freehold reversion», peuvent constituer une livraison au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive. Puisqu'il y a lieu de penser que l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive est fondé sur la même notion de livraison, il peut y avoir lieu de tenir compte de ces deux opérations dans le cadre de la régularisation. Partant, aucune des possibilités d'interprétation n'est exclue uniquement au motif que l'une des opérations ne remplit pas les conditions d'une livraison au sens de cette disposition.

2) L'opération pertinente dans le cas où plusieurs livraisons sont effectuées

43. Il reste à vérifier quelle est la livraison pertinente pour la régularisation de la déduction lorsqu'un objet est livré à différentes personnes en plusieurs étapes. Peuvent être prises en considération: la dernière opération par laquelle l'assujetti renonce définitivement à l'intérêt qu'il a sur un bien, celle qui est la plus importante du point de vue économique ou toutes ces opérations ensemble.

44. Le libellé de la disposition précitée semble fondé sur l'idée qu'il n'existe qu'une seule livraison. Selon ce libellé, cette activité économique est en effet présumée être entièrement taxée «pour le cas où *la* livraison dudit bien est taxée; elle est présumée être entièrement exonérée pour le cas où *la* livraison est exonérée» [17].

45. On ne saurait cependant déduire de cette formulation que, lorsque la livraison s'effectue au moyen de plusieurs opérations, on ne prend en considération qu'une seule d'entre elles. C'est plutôt que les rédacteurs de la directive n'ont principalement envisagé que la règle générale, à savoir que le bien est livré en une opération. S'ils avaient entendu indiquer par cette formulation que, pour les livraisons qui consistent en plusieurs opérations, seule l'une d'elles est pertinente, il aurait été nécessaire qu'ils indiquent dans ce cas de quelle opération il s'agit. Il semble plutôt que l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive comporte une lacune, s'agissant des cas dans lesquels la livraison s'effectue en plusieurs opérations. Il y a lieu de combler cette lacune en complétant l'interprétation de l'article en cause en prenant en considération le contexte dans lequel cette disposition a été adoptée ainsi que son objectif.

46. Les règles applicables à la déduction visent à exonérer très précisément les prestations fournies au stade antérieur dans la mesure où elles sont nécessaires pour fournir des prestations assujetties. C'est

17 — C'est l'auteur qui souligne.

l'hypothèse c) qui atteint le mieux cet objectif. La prise en compte proportionnelle de ces deux transactions dans le cadre de la régularisation de la déduction est l'hypothèse qui reflète le plus précisément l'utilisation exonérée ou assujettie d'un bien.

47. Les deux autres hypothèses d'interprétation n'atteignent pas cet objectif de la même manière. L'hypothèse b) permet certes encore de prendre en considération en tout état de cause la fonction essentielle de l'utilisation. Il n'est pas important que la cession taxée du «freehold reversion» ne soit pas prise en compte, vu la faible valeur de cette transaction dans la présente affaire. Cependant, il y a dans cette approche une imprécision qui peut conduire à des résultats incohérents dans d'autres affaires dans lesquelles les valeurs des transactions ne sont pas aussi éloignées les unes des autres.

48. La variante a) manque par contre complètement l'objectif visé, à savoir établir un lien entre la déduction et l'importance de l'utilisation du bien en cause pour des opérations taxées. Bien que la cession taxée du «freehold reversion» ne constitue que la livraison d'un droit négligeable sur ce bâtiment, la variante a) aboutirait à une déduction complète.

49. Les exemples cités ci-dessous et tirés de la jurisprudence de la Cour montrent également que, dans certains cas, une approche proportionnelle s'impose, même lorsque le libellé de la disposition pertinente de la sixième directive ne le prévoit pas expressément.

50. La Cour a constaté dans l'arrêt Armbrecht qu'un assujetti qui vend un bien dont il avait choisi de réserver une partie à son usage privé n'agit pas, pour ce qui concerne la vente de cette partie, en qualité d'assujetti au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive [18]. Ainsi la Cour a-t-elle interprété l'article 2, point 1, en ce sens qu'une livraison est assujettie *dans la mesure* où un assujetti l'exécute en tant que telle. Le libellé de l'article fait quant à lui référence uniquement aux livraisons *qu'*un assujetti exécute en tant que telles.

51. Dans l'arrêt Enkler [19], la Cour devait répondre à des questions portant sur un camping-car, utilisé à la fois pour les besoins de l'entreprise et à des fins privées. Pour la détermination de la base d'imposition en application de l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, la Cour a exigé que les dépenses pour le camping-car soient prises en considération proportionnellement à la durée d'utilisation effective du bien à des fins étrangères à l'entreprise [20].

18 — Arrêt du 4 octobre 1995 (C-291/92, Rec. p. I-2775, point 24).
19 — Arrêt du 26 septembre 1996 (C-230/94, Rec. p. I-4517).
20 — Ibidem, point 37.

52. Cependant, Centralan objecte à l'encontre de l'hypothèse c) que le bâtiment ne quitte totalement le patrimoine de l'entreprise que lorsque le «freehold reversion» est cédé. Selon Centralan, ce n'est qu'à ce moment qu'il y a lieu de procéder à la rectification de la déduction.

53. On peut seulement déduire de l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive que la rectification doit avoir lieu lors de la livraison. Cet article ne comporte aucun élément indiquant que, lorsque deux opérations qu'il y a lieu de qualifier de livraison interviennent l'une après l'autre dans un bref délai, seule la dernière transaction doit être déterminante pour la rectification de la déduction.

54. Le fait de prendre en compte uniquement la dernière opération de livraison peut au contraire conduire à des résultats totalement arbitraires comme le montre le gouvernement du Royaume-Uni en donnant l'exemple d'un terrain agricole, qui a d'abord été acquis avec une déduction, puis ultérieurement divisé en deux parties et revendu ensuite. On part à cet égard de l'hypothèse que la vente d'une des parties est assujettie à la TVA parce que cette partie a été dans l'intervalle transformée en terrain à bâtir, alors que la vente de l'autre partie qui continue à être utilisée à des fins agricoles est exonérée. Si l'on refusait de procéder à une appréciation globale de l'ensemble des opérations de vente et que, au lieu de cela, seule la dernière transaction était prise en considération, l'assujetti serait en mesure d'influencer comme il l'entend la régularisation de la déduction selon qu'il conclut l'une ou l'autre de ces opérations en premier lieu. La prise en compte exclusive de la dernière opération de livraison ouvrirait à l'assujetti des possibilités d'aménager la cession d'un bien contraires aux objectifs de la directive.

55. C'est ce que montre également la présente affaire. Bien que le bâtiment en cause quitte le patrimoine de Centralan pour l'essentiel par l'intermédiaire d'une opération exonérée (le «999 year lease»), la déduction en amont serait maintenue dans sa totalité si l'on ne prenait en considération que la deuxième opération qui n'a plus qu'une valeur symbolique, la cession du «freehold reversion».

56. Enfin, Centralan et la Commission attirent l'attention sur les difficultés pratiques qu'elles estiment suscitées par l'hypothèse c). On ne voit toutefois pas pourquoi il ne devrait pas être possible en pratique de prendre en compte proportionnellement la livraison taxée lors de la régularisation de la déduction. Lors de la détermination de la déduction proportionnelle telle que prévue aux articles 17, paragraphe 5, et 19 de la sixième directive, il convient en toute hypothèse de procéder à des calculs plus détaillés. Il s'impose par ailleurs de procéder à la régularisation uniquement pour les biens d'investissement qui sont cédés au cours de la période de régularisation.

57. De l'avis de Centralan et de la Commission, il faudrait faire face à des problèmes spécifiques si les livraisons à prendre proportionnellement en considération n'avaient pas toutes lieu au cours de la même période de temps. Il s'agit toutefois d'un cas de figure hypothétique qui n'est pas celui de l'affaire au principal.

58. Indépendamment de cela, cette approche ne présenterait effectivement pas non plus de difficultés insurmontables dans une telle situation. Si, au cours d'une année, une partie d'un bien d'investissement sort du patrimoine d'une entreprise par l'intermédiaire d'une livraison, il convient en ce qui concerne cette partie de procéder à une régularisation définitive de la déduction pour la période restante en application de l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive. Pour la partie restante dont il y a lieu de calculer la valeur par des méthodes adaptées, il est procédé au cours des périodes de régularisation suivantes, au fur et à mesure, à une rectification au sens de l'article 20, paragraphe 2, jusqu'à ce que cette partie soit cédée par une nouvelle livraison au sens de l'article 3 et que cette opération donne lieu à une régularisation définitive.

59. Par conséquent, il y a lieu en l'espèce d'interpréter l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive de telle manière que le bien d'investissement est considéré jusqu'à la fin de la période de régularisation comme ayant été affecté à une activité économique qui est présumée être partiellement taxée et partiellement exonérée selon la proportion des valeurs respectives de la vente taxée du «freehold reversion» et du «999 year lease» exonéré.

C — *Sur l'abus de droit*

60. Eu égard à la solution proposée, il n'y a pas lieu de vérifier si et dans quelle mesure l'abus de droit est interdit dans le domaine des règles applicables en matière de TVA, dans quelles conditions une telle interdiction prend effet et quelles en sont les conséquences juridiques. Il n'y a pas non plus de motif de rouvrir la procédure écrite.

61. Les opérations en cause semblent certes artificielles et destinées uniquement à permettre à l'université de déduire la TVA qui a été versée lors de la construction du bâtiment Harrington, bien qu'elle fournisse dans une large mesure des prestations exonérées. L'interprétation de la directive que nous avons proposée exclut cependant que ces opérations artificielles ouvrent le droit à une exonération contraire aux objectifs de la directive et qu'il conviendrait de corriger en se fondant sur des principes non écrits tels que l'interdiction de l'abus de droit.

VI — Conclusion

62. Eu égard aux considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour la réponse suivante à la question préjudicielle dont elle a été saisie par la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division:

«En cas de vente d'un bâtiment au moyen de deux livraisons prévues à l'avance et indépendantes l'une de l'autre, à savoir la location exonérée d'un bâtiment pour 999 ans et, trois jours plus tard, la vente assujettie du 'freehold reversion', il y a lieu d'interpréter l'article 20, paragraphe 3, 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, de telle manière que, jusqu'à la fin de la période de régularisation, le bien d'investissement en cause doit être considéré comme ayant été affecté à une activité économique partiellement taxée et partiellement exonérée, selon la proportion des valeurs respectives de la vente taxée du 'freehold reversion' et du '999 year lease' exonéré.»