ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

15 décembre 2005 *

Dans l'affaire C-63/04,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Royaume-Uni), par décision du 21 février 2003, parvenue à la Cour le 13 février 2004 , dans la procédure

Centralan Property Ltd

contre

Commissioners of Customs & Excise,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, et MM. A. La Pergola, J.-P. Puissochet, U. Lõhmus et A. Ó Caoimh (rapporteur), juges,

* Langue de procédure: l'anglais.

avocat général: M^me^ J. Kokott,
greffier: M^me^ L. Hewlett, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 16 février 2005,

considérant les observations présentées:

— pour Centralan Property Ltd, par MM. R. Cordara, QC, et P. Key, barrister, mandatés par le cabinet Landwell, solicitor,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. K. Manji, en qualité d'agent, assisté de M. N. Pleming, QC,

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

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 17 mars 2005,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de 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 (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 (JO L 102, p. 18, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la société Centralan Property Ltd (ci-après «Centralan») aux Commissioners of Customs & Excise (ci-après les «Commissioners»), compétents au Royaume-Uni en matière de perception de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), au sujet de la régularisation des déductions par cette société de la TVA payée en amont.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 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».

4 L'article 4, paragraphe 3, de ladite directive est libellé comme suit:

«Les États membres ont 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 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 [...]»

5 L'article 5 de la même directive, intitulé «Livraisons de biens», dispose:

«1. Est considéré comme 'livraison d'un bien' le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

[...]

3. Les États membres peuvent 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.

[...]»

6 L'article 13 de la sixième directive prévoit:

«A. *Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général*

1. 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:

[...]

i) l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire [...], ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués par des organismes de droit public de même objet ou par d'autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables par l'État membre concerné;

[...]

B. *Autres exonérations*

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 [...]

[...]

g) 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);

[...]

C. *Options*

Les États membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation:

a) de l'affermage et de la location de biens immeubles;

b) des opérations visées sous B sous d), g) et h).

Les États membres peuvent restreindre la portée du droit d'option; ils déterminent les modalités de son exercice.»

7 Aux termes de l'article 17 de la sixième directive:

«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.

Toutefois, les États membres peuvent:

[...]

c) autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services;

[...]»

8 L'article 19 de la sixième directive énonce les modalités selon lesquelles doit être opéré le calcul du prorata de la déduction visé à l'article 17, paragraphe 5, de cette directive.

9 La régularisation des déductions est régie par l'article 20 de la sixième directive, qui est libellé comme suit:

«[...]

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 vingt ans.

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.

Toutefois, les États membres peuvent, dans ce dernier cas, ne pas exiger une régularisation dans la mesure où l'acquéreur est un assujetti qui utilise le bien d'investissement en question uniquement pour des opérations pour lesquelles la taxe sur la valeur ajoutée est déductible.

[...]»

La réglementation nationale

La réglementation en matière de TVA

10 Au Royaume-Uni, les dispositions pertinentes de la sixième directive ont été mises en œuvre par la loi de 1994 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Value Added Tax Act 1994, ci-après la «VATA 1994») et les règlements de 1995 relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée (Value Added Tax Regulations 1995, ci-après les «règlements TVA»).

11 En vertu de l'article 101, paragraphe 1, des règlements TVA, la taxe en amont déductible est limitée à «ce qui est attribuable aux opérations imposables».

12 La partie de l'article 114 des règlements TVA applicable dans l'affaire au principal prévoit des régularisations sur une période de dix ans, conformément à la méthode fixée à l'article 115 des mêmes règlements. Pour chaque «intervalle» («interval») d'un an, le propriétaire d'un bien d'investissement peut faire une régularisation qui porte sur un dixième de la taxe en amont, selon les modalités prévues par les règlements TVA.

13 L'article 115, paragraphe 3, des règlements TVA met en œuvre l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive. Aux termes mêmes de cette disposition, celle-ci s'applique «lorsque la totalité des titres du propriétaire sur un bien d'investissement est livrée par ce dernier [...] au cours d'un intervalle autre que le dernier intervalle applicable au bien d'investissement [...]».

14 En vertu de l'annexe 9, groupe 1, sous a), ii), de la VATA 1994, la cession de nouveaux bâtiments non résidentiels est exclue de la définition des livraisons exonérées. Selon les notes figurant dans cette annexe, des bâtiments sont réputés être encore neufs s'ils n'ont pas été construits depuis plus de trois ans.

15 Avec effet au 30 novembre 1994, un nouveau paragraphe 3 A a été inséré dans l'annexe 10, article 2, de la VATA 1994, lequel prévoit que, dans le cas où une personne morale opte pour la taxation de l'affermage et de la location de biens immeubles — en application de l'article 13, C, sous b), de la sixième directive — cette option ne s'applique pas aux opérations effectuées avec une personne morale qui lui est liée, au sens de la VATA 1994, lorsque l'une de ces personnes n'est pas une «personne entièrement taxable». Ce paragraphe a été ultérieurement abrogé avec effet au 26 novembre 1996.

La réglementation en matière de propriété immobilière

16 Il ressort du dossier que, selon le droit de l'Angleterre et du pays de Galles, un droit de pleine propriété («freehold») peut être décrit, s'il n'est pas grevé par d'autres droits dits «inférieurs», comme le droit d'occuper pour une durée illimitée une propriété immobilière. Un bail («lease») est un droit «leasehold», qui équivaut au droit d'occuper une propriété immobilière pour une période déterminée. Il n'y a pas de limite à la durée d'un bail et il est commun de trouver des baux de 999 ans. Il est possible pour le détenteur d'un droit de pleine propriété «freehold» de consentir un bail pour une période de 999 ans en contrepartie d'une prime («premium») substantielle, sans versement ultérieur d'un loyer ou contre le versement d'un loyer très faible.

17 Dès lors que le propriétaire d'un tel droit de pleine propriété a consenti un bail, il ne détient plus un droit de pleine propriété non grevé («unencumbered freehold»),

mais simplement un «freehold reversion», à savoir un droit de propriété résiduel qui équivaut au droit d'occuper la propriété à l'expiration du bail et de percevoir le loyer, s'il existe, durant la période de validité de ce bail (ci-après un «droit de propriété résiduel»). Si le loyer est très faible et le bail très long, le droit de propriété résiduel a peu de valeur.

18 Le propriétaire d'un droit de pleine propriété non grevé peut céder ses droits afférents à un bâtiment au moyen de plusieurs transactions. En premier lieu, il peut aliéner, par l'octroi d'un bail, le droit d'occuper la propriété pour une période limitée (en contrepartie d'un loyer, d'une prime ou d'une combinaison de ces deux éléments). En second lieu, il peut, par le transfert du droit de propriété résiduel, céder le droit d'occuper la propriété à la fin du bail, avec le droit de percevoir tout loyer dû dans le cadre du bail.

Le litige au principal et la question préjudicielle

19 Centralan est une filiale à 100 % de Centralan Holdings Ltd, qui est elle-même entièrement détenue par la University of Central Lancashire Higher Education Corporation (ci-après l'«Université»). Centralan a opté pour la taxation en application de l'article 13, C, sous b), de la sixième directive.

20 Inhoco 546 Ltd (ci-après «Inhoco») est, comme Centralan, une filiale à 100 % de Centralan Holdings Ltd. Contrairement à Centralan, Inhoco n'a pas opté pour la taxation en vertu de ladite disposition.

21 En 1994, l'Université, qui est limitée dans sa possibilité de déduire la TVA en amont, a fait construire un bâtiment connu sous le nom de Harrington Building (ci-après le «bâtiment Harrington»).

22 Le 14 septembre 1994, Centralan a acheté le bâtiment Harrington à l'Université, pour la somme de 6 500 000 GBP majorée d'une TVA d'un montant de 1 370 500 GBP, et l'a loué en retour à l'Université pour une période de 20 ans et pour un loyer annuel de 300 000 GBP majoré de la TVA (ci-après le «bail de 20 ans»). Cette opération a permis à Centralan de déduire la TVA acquittée lors de l'acquisition du bâtiment Harrington.

23 Au regard de l'Université, les transactions décrites au point précédent ont eu pour effet de remplacer la TVA non déductible qui avait été acquittée lors de la construction du bâtiment Harrington par la TVA non déductible découlant des loyers acquittés tout au long de la période de validité du bail de 20 ans. Ce remplacement n'a pas été contesté par les Commissioners.

24 Au cours du troisième intervalle après l'acquisition du bâtiment Harrington, soit après la modification de la VATA 1994 mentionnée au point 15 du présent arrêt, Centralan a cédé l'ensemble de ses droits sur ledit bâtiment, de sorte que l'article 115, paragraphe 3, des règlements TVA devait s'appliquer.

25 Cette cession a été réalisée au moyen de deux opérations successives.

26 La première opération a consisté dans l'octroi, le 22 novembre 1996, d'un bail de 999 ans (ci-après le «bail de 999 ans»), sous réserve du bail de 20 ans consenti en faveur de l'Université, à Inhoco pour un montant de 6 370 000 GBP et un loyer d'un montant négligeable, si tant est que celui-ci soit exigé.

27 Par la seconde opération, intervenue le 25 novembre 1996, le droit de propriété résiduel afférent au bâtiment Harrington a été cédé à l'Université pour un montant de 1 000 GBP (ci-après le «transfert du droit de propriété résiduel»).

28 L'octroi du bail de 999 ans était une opération exonérée, car, bien que Centralan ait opté pour la taxation de l'affermage et de la location des biens immeubles, elle est une personne morale liée à Inhoco au sens de l'annexe 10, article 2, paragraphe 3 A, de la VATA 1994.

29 Le transfert du droit de propriété résiduel était une opération taxable parce que, nonobstant le fait que l'Université et Centralan sont des personnes morales liées au sens de ladite annexe 10, les dispositions de l'annexe 9, groupe 1, sous a), ii), de la VATA 1994 excluaient, en application des articles 4, paragraphe 3, et 13, B, sous g), de la sixième directive, l'exonération pour la livraison des bâtiments construits depuis moins de trois ans.

30 Compte tenu de ces opérations, s'est posée la question des modalités de la régularisation de la déduction de la TVA acquittée en amont lors de l'acquisition du bâtiment Harrington par Centralan, en application de l'article 115, paragraphe 3, des règlements TVA. Les Commissioners ont soutenu que la livraison à prendre en compte était le bail de 999 ans et qu'il fallait ignorer le transfert du droit de propriété résiduel parce qu'il était insignifiant. À titre subsidiaire, ils ont fait valoir qu'il convenait de procéder à une répartition entre l'opération constituée par l'octroi du bail de 999 ans et celle ayant porté sur le transfert du droit de propriété résiduel, en fonction de la valeur respective de chacune de ces deux opérations. En vertu de la première interprétation, Centralan serait tenue de verser une somme de 796 250 GBP au titre de la TVA, alors que, selon la seconde interprétation, le montant de la TVA due serait de 796 090 GBP.

31 Centralan a contesté ce point de vue devant le VAT and Duties Tribunal. Elle soutenait qu'elle avait cédé la totalité de ses droits dans le bâtiment Harrington par le seul transfert du droit de propriété résiduel, de sorte qu'elle n'était pas redevable de plus de 943,93 GBP au titre de la TVA, en vertu de l'article 115 des règlements TVA.

32 Tout en rejetant la prétention de Centralan et la première interprétation des Commissioners, le VAT and Duties Tribunal a constaté que cette société avait cédé l'intégralité de ses droits dans le bâtiment Harrington moyennant deux livraisons, à savoir, respectivement, l'octroi du bail de 999 ans et le transfert du droit de propriété résiduel. Selon ce Tribunal, ces deux livraisons ont été effectuées au cours du même intervalle et, en outre, elles étaient inéluctablement liées et prédéterminées, en ce sens qu'il était improbable que le transfert du droit de propriété résiduel ne soit pas réalisé dès lors que le bail de 999 ans avait été consenti.

33 Dans ces conditions, le VAT and Duties Tribunal a conclu que l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive et donc nécessairement l'article 115, paragraphe 3, des règlements TVA doivent être interprétés comme prévoyant implicitement une répartition au cas où la totalité des titres de propriété sur un bien d'investissement sont cédés en deux étapes, impliquant deux livraisons, dont l'une est exonérée et l'autre taxable. Sur le fondement d'un tel raisonnement, il a décidé que Centralan était redevable d'une somme de 796 090 GBP au titre de la TVA.

34 Les Commissioners n'ont pas formé d'appel contre le rejet de leur interprétation selon laquelle il convient d'ignorer le transfert du droit de propriété résiduel dans la mesure où celui-ci revêt un caractère insignifiant.

35 C'est dans ces circonstances que, en vue de s'assurer de l'application correcte de l'article 115, paragraphe 3, des règlements TVA aux faits du litige dont elle est saisie en appel par Centralan, la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«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 [sixième] directive] pour un prix de 6 000 000 [GBP], suivi trois jours plus tard par ii) la vente du 'freehold reversion' [droit de propriété résiduel] [une transaction taxable en vertu de article 13, B, sous g), et de l'article 4, paragraphe 3, sous a), de la [sixième] 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 du bail de 999 ans exonéré?»

Sur la question préjudicielle

36 Par sa question, la juridiction de renvoi demande en substance si, en application de l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive, dans les circonstances telles que celles de l'affaire au principal, un bien d'investissement immobilier doit être considéré, jusqu'à l'expiration de la période de régularisation visée à cette disposition, comme ayant été affecté à une activité économique qui est présumée être entièrement taxée ou entièrement exonérée, ou s'il doit être regardé comme relevant d'une activité partiellement taxée et partiellement exonérée selon la proportion des valeurs respectives des deux opérations dont a fait l'objet ce bien, à savoir l'octroi du bail de 999 ans suivi, trois jours plus tard, du transfert du droit de propriété résiduel.

37 Il ressort des motifs de la décision de renvoi que cette question a été posée en vue de préciser la méthode selon laquelle la régularisation de la déduction de la TVA en amont doit être effectuée dans les circonstances telles que celles de l'affaire au principal.

38 À cet égard, il convient de relever que, ainsi qu'il résulte du point 32 du présent arrêt, le VAT and Duties Tribunal a constaté que les deux opérations mentionnées à ce point étaient inéluctablement liées et prédéterminées. Dans sa décision de renvoi, la juridiction nationale n'a pas remis en cause cette constatation. En conséquence, la question posée par cette juridiction doit être examinée uniquement en ce qu'elle envisage la situation dans laquelle, comme dans l'affaire au principal, deux opérations indissociablement liées ont été conclues.

39 Aux fins de répondre à la question ainsi précisée, il convient dès lors de déterminer laquelle desdites opérations doit être prise en compte pour l'application de l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive ou, le cas échéant, dans quelle mesure chacune de ces opérations doit être prise en compte à cette fin.

Observations soumises à la Cour

40 Selon Centralan, le traitement TVA des biens d'investissement au cours du reste de la période de régularisation visée à l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive est présumé soit «entièrement taxé», soit «entièrement exonéré», selon que la livraison qui dépossède en dernier lieu l'assujetti de ses droits sur le bien d'investissement concerné est taxée ou exonérée. Le paragraphe 3 dudit article ne fournirait aucune base permettant de prendre en considération plusieurs opérations au prorata de leur importance respective, cette dernière disposition étant incompatible avec la cession progressive de l'ensemble d'un bien immobilier, ou de l'ensemble des droits sur ce bien, notamment lorsque les différentes opérations de cession portent sur des droits différents, cédés à des personnes différentes à des moments différents. En outre, le libellé de ladite disposition ne permettrait 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.

41 Dès lors, Centralan estime que seul le transfert du droit de propriété résiduel est pertinent aux fins de la régularisation.

42 Le Royaume-Uni fait valoir que l'objectif des règles de déductibilité de la TVA en amont, dont fait partie l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive, est de déterminer la proportion de la TVA déductible aussi précisément que possible, afin de refléter l'utilisation des apports effectués en vue de réaliser des opérations taxées. Selon lui, il convient d'interpréter cette disposition en ce sens que, lorsque le bien d'investissement est livré au moyen de deux opérations prédéterminées, dont l'une est taxable et l'autre est exonérée, l'assujetti est présumé utiliser le bien d'investissement pour le reste de la période de régularisation en partie pour des activités taxables et en partie pour des activités exonérées, proportionnellement aux valeurs relatives des livraisons taxables et des livraisons exonérées au moyen desquelles le bien d'investissement a été vendu.

43 Par conséquent, selon le Royaume-Uni, il y a lieu de procéder à une répartition lorsque la livraison d'un bien au sens de l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive est effectuée au moyen de deux transactions qui sont prédéterminées, dont l'une est taxée et l'autre exonérée. Il souligne que l'interprétation préconisée par Centralan aurait pour conséquence que la cession du bâtiment Harrington devrait être considérée comme étant taxée dans sa totalité, bien que le transfert du droit de propriété résiduel représente moins de 0,02 % de la valeur de ce bien.

44 La Commission des Communautés européennes fait valoir que l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive envisage une transaction unique qui détermine la situation fiscale du bien pour le reste de la période de la régularisation. Elle rappelle que, conformément à l'article 5, paragraphe 1, de cette directive, est considéré comme «livraison d'un bien» le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. Selon la Commission, il apparaît que, en vertu du droit interne applicable, l'octroi d'un bail de 999 ans ne constitue pas un transfert de propriété puisque le droit de propriété résiduel demeure. Par conséquent, l'octroi d'un tel bail ne constituerait pas, en soi, la fourniture d'un bien d'investissement aux fins dudit article 20, paragraphe 3.

45 La Commission suggère donc, à l'instar de Centralan, que seul le transfert du droit de propriété résiduel doit être pris en compte aux fins de la régularisation.

46 Dans ses observations écrites, la Commission a également suggéré que, si la Cour devait juger que la notion d'abus de droit peut être appliquée dans un cas tel que celui de l'affaire au principal, il convient d'ajouter à la réponse à la juridiction de renvoi que, lorsqu'un assujetti ou un groupe d'assujettis ayant des liens entre eux s'engagent dans une ou plusieurs opérations qui n'ont pas de justification économique, mais qui produisent une situation artificielle dont le seul but est de créer les conditions nécessaires à la récupération de la TVA en amont, ces opérations ne doivent pas être prises en considération.

47 Néanmoins, lors de l'audience, la Commission a reconnu, s'agissant de l'application éventuelle de la notion d'abus de droit, qu'il n'y avait pas eu de débats devant les instances nationales à ce sujet et qu'elle avait supposé à tort que, eu égard au bref délai qui s'est écoulé entre, d'une part, la construction du bâtiment Harrington ainsi que sa revente avec l'octroi du bail de 20 ans et, d'autre part, la conclusion des deux opérations en cause au principal, il convenait de considérer que tous ces éléments formaient ensemble un système mis au point par avance.

48 Lors de cette même audience, le Royaume-Uni a fait sienne, à titre subsidiaire, la partie des observations écrites de la Commission ayant trait à la notion d'abus de droit.

Réponse de la Cour

Observations liminaires

49 En vue de répondre à la question posée, il convient, à titre liminaire, de rappeler le contexte dans lequel se situe l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive, à savoir le système de déductions prévu aux articles 17 à 20 de celle-ci, ainsi que l'objectif poursuivi par ce système.

50 Selon une jurisprudence constante, le droit à déduction prévu aux articles 17 à 20 de la sixième directive fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut en principe être limité. Il s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (voir, notamment, arrêts du 6 juillet 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, point 18, et du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577, point 43).

51 Ainsi que la Cour l'a itérativement constaté, le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de celles-ci, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA (voir, notamment, arrêts du 14 février 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, point 19; du 21 septembre 1988, Commission/France, 50/87, Rec. p. 4797, point 15; du 15 janvier 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, point 15, et du 26 mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec. p. I-4357, point 34).

52 Il ressort du libellé de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive que, afin qu'un intéressé puisse accéder au droit à déduction, il faut, d'une part, qu'il soit un «assujetti» au sens de cette directive et, d'autre part, que les biens et les services en question soient utilisés pour les besoins de ses opérations taxées (voir, en ce sens, arrêt du 29 avril 2004, Faxworld, C-137/02, Rec. p. I-5547, point 24).

53 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 et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise, conformément à l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive, que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle aux opérations taxées. Ce prorata est calculé selon les modalités de l'article 19 de ladite directive (voir, en ce sens, arrêts du 11 juillet 1996, Régie Dauphinoise, C-306/94, Rec. p. I-3695, points 3 et 4, ainsi que du 13 juillet 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Rec. p. I-6109, point 24).

54 Il s'ensuit que le critère déterminant pour la déductibilité de la TVA en amont est l'utilisation des biens ou des services concernés pour des opérations taxées. Ainsi que la Cour l'a déjà jugé, ce n'est que dans la mesure où un bien est utilisé pour les besoins des opérations taxées qu'un assujetti peut déduire de la TVA dont il est redevable celle due ou acquittée pour ce bien (arrêt du 4 octobre 1995, Armbrecht, C-291/92, Rec. p. I-2775, point 27). Il ressort ainsi de la jurisprudence que l'utilisation qui est faite des biens ou des services, ou qui est envisagée pour ceux-ci,

détermine l'étendue de la déduction initiale à laquelle l'assujetti a droit en vertu de l'article 17 de la sixième directive et l'étendue des éventuelles régularisations au cours des périodes suivantes, lesquelles doivent être effectuées dans les conditions prévues à l'article 20 de cette directive (voir, en ce sens, arrêts du 11 juillet 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, point 15, et du 8 juin 2000, Schloßstraße, C-396/98, Rec. p. I-4279, point 37).

55 S'agissant des biens d'investissement, l'article 20 de la sixième directive prévoit un régime spécial de régularisation. À cet égard, il convient de relever que, dans le cadre de la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, 71, p. 1303), la Cour a jugé que le régime spécial réservé aux biens d'investissement par cette dernière directive s'explique et se justifie par l'utilisation durable de ces biens et l'amortissement concomitant de leurs coûts d'acquisition (voir, en ce sens, arrêt du 1er février 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Rec. p. 113, points 12 et 13). Ces considérations s'appliquent mutatis mutandis au régime spécial de régularisation des déductions afférentes aux biens d'investissement prévu à l'article 20 de la sixième directive.

56 L'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive réglemente le cas particulier de la livraison d'un bien d'investissement avant la fin de la période de régularisation. Dans ce cas, la régularisation annuelle est remplacée par une seule régularisation, fondée sur l'utilisation présumée du bien d'investissement en question pour la période restant à courir. Selon cette disposition, le caractère déductible de la TVA en amont dépend de la question de savoir si la livraison effectuée est ou non assujettie à cette taxe.

57 Il résulte de ce qui précède que les règles prévues par la sixième directive en matière de régularisation visent à accroître la précision des déductions de manière à assurer la neutralité de la TVA, de sorte que les opérations effectuées au stade antérieur continuent à donner lieu au droit de déduction dans la seule mesure où elles servent

à fournir des prestations soumises à une telle taxe. Par lesdites règles, cette directive a ainsi pour objectif d'établir une relation étroite et directe entre le droit à déduction de la TVA en amont et l'utilisation des biens et des services concernés pour des opérations taxées.

58 C'est à la lumière de ces considérations qu'il convient d'examiner l'application de la règle de régularisation édictée à l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive à une situation telle que celle de l'affaire au principal.

Sur l'application de l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive

59 À cet égard, il convient de déterminer au préalable laquelle ou, le cas échéant, lesquelles des opérations en cause au principal sont susceptibles de constituer un «cas de livraison pendant la période de régularisation» au sens de l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive.

60 Il y a lieu de rappeler que, aux termes de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, «[e]st considéré comme 'livraison d'un bien' le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire».

61 Dans la question posée, la juridiction de renvoi précise que la vente du bâtiment Harrington a été effectuée au moyen de deux livraisons. Or, Centralan fait valoir que l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive est incompatible avec la cession progressive de l'ensemble d'un bien immobilier, tandis que la Commission considère que le libellé de cette disposition envisage une transaction unique. À cet égard, la Commission, en renvoyant au droit interne de la propriété, fait valoir que seul le transfert du droit de propriété résiduel semble constituer le transfert du droit de disposer dudit bâtiment comme un propriétaire.

62 Toutefois, sans qu'il y ait lieu de se prononcer sur le bien-fondé de cette dernière affirmation, la Cour n'étant pas compétente pour interpréter le droit interne des États membres, il y a lieu de constater qu'il résulte du libellé de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive 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 (arrêts du 8 février 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Rec. p. I-285, point 7, et du 6 février 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Rec. p. I-1317, point 32).

63 Dans ce contexte, il appartient au juge national de déterminer au cas par cas, en fonction des faits de l'espèce, si une opération donnée sur un bien entraîne le transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire, au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive (voir, en ce sens, arrêt Shipping and Forwarding Enterprise Safe, précité, point 13).

64 Dès lors, dans l'affaire au principal, si la juridiction de renvoi parvenait à la conclusion selon laquelle, dans les circonstances spécifiques de l'espèce, chacune des deux opérations étroitement liées conclues par Centralan avec, respectivement, Inhoco et l'Université a transféré à chacune de ces dernières le pouvoir de disposer du bâtiment Harrington comme un propriétaire, chacune de ces deux opérations pourrait être considérée comme constituant une «livraison» au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive et, partant, de l'article 20, paragraphe 3, de celle-ci.

65 Cette interprétation ne saurait être remise en cause par l'argumentation de la Commission, selon laquelle il est difficile d'admettre que deux personnes différentes, ayant des droits différents sur un bien, aient chacune le droit d'en disposer comme un propriétaire.

66 En effet, les diverses modalités de mise en œuvre de la notion de copropriété dans les ordres juridiques des États membres sont de nature à indiquer qu'il est possible que le droit de disposer d'un bien comme un propriétaire soit détenu par plus d'une personne. En conséquence, l'interprétation énoncée au point 64 du présent arrêt ne saurait être mise en doute par le fait que, immédiatement après l'octroi du bail de 999 ans, Centralan détenait encore un droit de propriété résiduel, ni par le fait que l'octroi dudit bail a grevé le droit de pleine propriété, de sorte que seul le droit de propriété résiduel et non le droit de pleine propriété non grevé pouvait être cédé.

67 Il résulte de ce qui précède que, dans l'affaire au principal, tant la première opération, consistant dans l'octroi du bail de 999 ans, que la seconde opération, consistant dans le transfert du droit de propriété résiduel, sont susceptibles de constituer une «livraison» au sens de la sixième directive.

68 Dans l'hypothèse où chacune de ces opérations constituerait une livraison, il convient de déterminer laquelle d'entre elles devrait être prise en compte aux fins de la régularisation prévue à l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive ou, le cas échéant, dans quelle mesure chacune d'elles devrait être prise en compte à cette fin.

69 À cet égard, ainsi que la juridiction de renvoi l'a relevé, peuvent être prises en considération, selon le cas:

— l'opération par laquelle Centralan a renoncé définitivement au droit qu'elle détenait dans le bâtiment Harrington, à savoir le transfert du droit de propriété résiduel qui est une opération taxée;

— l'opération qui est la plus importante du point de vue économique, à savoir l'octroi du bail de 999 ans qui est une opération exonérée, ou,

— ces deux opérations ensemble.

70 En vertu de l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive, en cas de livraison pendant la période de régularisation, un 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 la régularisation. Cette activité économique est présumée entièrement taxée pour le cas où la livraison du bien concerné est taxée et elle est présumée entièrement exonérée pour le cas où la livraison de ce bien est exonérée.

71 En s'appuyant sur le fait que le libellé de cette disposition semble se borner à envisager la situation dans laquelle le «cas de livraison pendant la période de régularisation» consiste en une seule livraison, Centralan souligne que le bâtiment Harrington n'a quitté totalement son patrimoine que lorsque le droit de propriété résiduel a été cédé. Elle fait valoir que ce n'est qu'à la date de cette cession qu'il y a lieu de procéder à la régularisation de la déduction.

72 Toutefois, il ne saurait être déduit du libellé de l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive que, dans une situation dans laquelle le «cas de livraison» consiste en deux opérations étroitement et inéluctablement liées, chacune de celles-ci pouvant être considérée en soi comme une livraison, une seule de ces opérations devrait être prise en considération aux fins de la régularisation prévue à ladite disposition.

73 Ainsi qu'il ressort des points 50 à 57 du présent arrêt, le système des déductions et des régularisations prévu aux articles 17 à 20 de la sixième directive a pour objectif d'établir une relation étroite et directe entre le droit à déduction de la TVA en amont et l'utilisation des biens et des services concernés pour des opérations taxées.

74 Or, force est de constater que, dans les circonstances spécifiques de l'affaire au principal, la prise en compte de chacune des deux livraisons en cause proportionnellement à leurs valeurs respectives est susceptible d'atteindre cet objectif de la manière la plus satisfaisante. En effet, la régularisation de la déduction de la TVA en amont reflète de façon d'autant plus fidèle l'utilisation présumée taxée ou exonérée du bâtiment Harrington que la répartition en fonction desdites valeurs a été effectuée.

75 En revanche, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, la seule prise en compte de la dernière opération effectuée n'atteindrait pas ledit objectif, puisque cela reviendrait à ignorer totalement que le bien d'investissement en cause a également été livré dans le cadre d'une opération exonérée.

76 Quant à la prise en compte de l'opération la plus importante du point de vue économique, elle n'atteindrait pas davantage l'objectif poursuivi, puisqu'elle reviendrait à omettre que ledit bien a également fait l'objet d'une livraison dans le cadre d'une opération taxée. Cette dernière solution serait susceptible d'entraîner des résultats d'autant plus incohérents que les valeurs respectives des deux livraisons successives sont proches l'une de l'autre.

77 Cette interprétation ne saurait être remise en cause par le fait qu'un mécanisme de répartition n'est pas expressément prévu à l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive, alors que d'autres dispositions de cette directive, notamment son

article 17, paragraphe 5, prévoient explicitement un tel mécanisme. En effet, les règles de régularisation relatives aux biens d'investissement, dont ledit article 20, paragraphe 3, fait partie, doivent être interprétées à la lumière de leur objectif, qui est d'assurer que les déductions en amont reflètent étroitement l'utilisation des apports de nature durable pour les besoins des opérations taxées.

78 Une telle interprétation est, en outre, confortée par la jurisprudence de la Cour. Ainsi, cette dernière a jugé qu'une approche proportionnelle s'imposait même dans les circonstances où le libellé de la disposition pertinente de la sixième directive ne le prévoyait pas expressément (arrêts Armbrecht, précité, points 29 et 32, ainsi que du 26 septembre 1996, Enkler, C-230/94, Rec. p. I-4517, point 38).

79 Centralan et la Commission mettent toutefois en exergue les difficultés pratiques qui peuvent résulter, selon elles, d'une prise en compte de deux livraisons aux fins de l'application de l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive. À cet égard, elles soulignent notamment le cas de figure selon lequel deux livraisons interviendraient au cours d'intervalles différents.

80 Or, sans qu'il soit nécessaire en l'espèce d'examiner un tel cas de figure, celui-ci étant hypothétique, il suffit d'observer que si, certes, la prise en compte de plus d'une livraison intervenant durant la période de régularisation est de nature à soulever certaines difficultés pratiques, elle n'entraîne pas pour autant des difficultés insurmontables susceptibles d'affecter l'application du régime de la TVA. En effet, ainsi que M^{me} l'avocat général l'a suggéré aux points 56 et 58 de ses conclusions, dans un tel cas, il pourrait, par exemple, être envisagé de poursuivre, en application de l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive, la régularisation de la partie de la déduction initiale qui se rapporte au droit de propriété restant dans le patrimoine de l'assujetti jusqu'à, selon le cas, la cession de ce droit ou la fin de la période de la régularisation.

81 Enfin, étant donné que, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, au cas où la juridiction de renvoi parviendrait à la conclusion, mentionnée au point 64 du présent arrêt, que chacune des deux opérations en cause a transféré le pouvoir de disposer du bien d'investissement en question comme un propriétaire, la régularisation prévue à l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive doit s'effectuer en prenant en compte les deux livraisons en cause proportionnellement à leurs valeurs respectives, il n'y a pas lieu d'examiner la question de l'application éventuelle du principe d'abus de droit dans de telles circonstances.

82 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 20, paragraphe 3, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un bail de 999 ans sur un bien d'investissement est octroyé à une personne contre le paiement d'une prime substantielle et que le droit de propriété résiduel afférent à ce bien est cédé trois jours plus tard à une autre personne pour un prix beaucoup moins important, alors que ces deux opérations

— sont indissociablement liées, et

— consistent d'une première opération qui est exonérée et d'une seconde opération qui est taxée,

— et si ces opérations constituent, en raison du transfert du pouvoir de disposer dudit bien d'investissement comme un propriétaire, des livraisons au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la même directive,

le bien en question est considéré, jusqu'à l'expiration 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 des deux opérations.

Sur les dépens

83 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit:

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, telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un bail de 999 ans sur un bien d'investissement est octroyé à une personne contre le paiement d'une prime substantielle et que le droit de propriété résiduel

(«freehold reversion») afférent à ce bien est cédé trois jours plus tard à une autre personne pour un prix beaucoup moins important, alors que ces deux opérations

— **sont indissociablement liées, et**

— **consistent d'une première opération qui est exonérée et d'une seconde opération qui est taxée,**

— **et si ces opérations constituent, en raison du transfert du pouvoir de disposer dudit bien d'investissement comme un propriétaire, des livraisons au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la même directive,**

le bien en question est considéré, jusqu'à l'expiration 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 des deux opérations.

Signatures