tions y précisées, des exclusions supplémentaires du champ de l'exonération établie pour la location de biens immeubles, ne les habilite pas à taxer ladite indemnité, alors que les loyers versés en exécution du bail ont été exonérés conformément à la règle précitée. En effet, le régime d'un même bail ne saurait faire l'objet d'un fractionnement.

RAPPORT D'AUDIENCE
présenté dans l'affaire C-63/92 *

Table des matières

I — Faits et procédure ..... I - 6668

A — Les faits ..... I - 6668

B — La réglementation applicable ..... I - 6669

1. La sixième directive ..... I - 6669

2. La législation britannique ..... I - 6671

a) La situation avant 1989 ..... I - 6671

b) Le Finance Act 1989 ..... I - 6671

C — La procédure devant la juridiction de renvoi ..... I - 6672

1. Position de Lubbock Fine ..... I - 6672

2. Position de l'administration fiscale ..... I - 6672

3. Motivation de l'ordonnance de renvoi ..... I - 6672

4. Les questions préjudicielles ..... I - 6673

* Langue de procédure: l'anglais.

D — La procédure devant la Cour ..... I - 6673

II — Observations écrites déposées devant la Cour ..... I - 6674

A — Sur la question de savoir si la notion de « location de biens immeubles » couvre la résiliation d'un bail assortie d'une indemnité payée par le bailleur au locataire ..... I - 6674

1. Observations de Lubbock Fine ..... I - 6674

a) A titre principal ..... I - 6674

b) A titre subsidiaire ..... I - 6675

2. Observations du gouvernement du Royaume-Uni ..... I - 6675

3. Observations du gouvernement hellénique ..... I - 6676

4. Observations de la Commission ..... I - 6677

B — Sur la question de savoir si les États membres ont la faculté de taxer les indemnités versées à l'occasion de la résiliation d'un bail ..... I - 6678

1. Observations de Lubbock Fine ..... I - 6678

2. Observations du gouvernement du Royaume-Uni ..... I - 6679

a) A titre principal ..... I - 6679

b) A titre subsidiaire ..... I - 6679

3. Observations du gouvernement hellénique ..... I - 6679

4. Observations de la Commission ..... I - 6679

C — Sur la question de savoir si la notion de « livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol » couvre la restitution d'un immeuble au bailleur à la suite de la renonciation d'un locataire à son droit d'occuper le bien ..... I - 6680

1. Observations de Lubbock Fine ..... I - 6680

2. Observations du gouvernement du Royaume-Uni ..... I - 6681

3. Observations du gouvernement hellénique ..... I - 6682

4. Observations de la Commission ..... I - 6682

III — Réponses aux questions posées par la Cour ..... I - 6683

A — Questions au gouvernement du Royaume-Uni ..... I - 6683

B — Question à Lubbock Fine, au gouvernement du Royaume-Uni et à la Commission ..... I - 6683

I — Faits et procédure

A — *Les faits*

Lubbock Fine & Co (ci-après « Lubbock Fine »), demandeur dans la procédure au principal, est un cabinet britannique d'experts-comptables.

Par contrat de bail du 14 avril 1971, ce cabinet a pris en location des bureaux sis aux 3, 4 et 5 Bedford Row et 3, 4 et 5 Jockey's Fields à Londres WC1, pour une durée de 25 ans et un trimestre à partir du 29 septembre 1970, c'est-à-dire jusqu'au 24 décembre 1995, et pour un loyer initial de 35 300 UKL par an.

A l'époque, le propriétaire des lieux, qui était aussi le bailleur, était Esso Pension Trust Ltd.

En 1989, Esso Pension Trust Ltd a vendu l'immeuble à Guildhall Properties Ltd.

Le 14 février 1990, Guildhall Properties Ltd et Lubbock Fine ont conclu un accord aux termes duquel Lubbock Fine renonçait au 1er juin 1990 à la durée restante du bail et restituait les lieux à Guildhall Properties Ltd. En contrepartie, Guildhall Properties Ltd s'engageait à payer à Lubbock Fine la somme de 850 000 UKL.

La résiliation a effectivement eu lieu à la date prévue et l'indemnité a été payée.

Les Commissioners of customs & excise (l'administration des contributions indirectes, ci-après « administration fiscale »), défendeurs dans la procédure au principal, ont alors réclamé à Lubbock Fine une somme de 110 869,56 UKL au titre de la TVA.

Estimant que cette transaction ne doit pas être soumise à cette taxe, Lubbock Fine a introduit un recours devant le Value Added Tax Tribunal (tribunal de la taxe sur la valeur ajoutée).

B — *La réglementation applicable*

1. *La sixième directive*

Pour ce qui concerne le présent litige, la TVA est régie par 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 « sixième directive »).

Selon l'article 2 de cette directive,

« 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; (...) »

Aux termes de l'article 4 de la sixième directive,

« 1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

3. Les États membres ont la faculté de considérer également comme assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel, une opération relevant de cette activité visée 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 (...).

Est considéré comme bâtiment toute construction incorporée au sol;

b) la livraison d'un terrain à bâtir.

Sont considérés comme terrains à bâtir les terrains nus ou aménagés définis comme tels par les États membres (...). »

L'article 5 prévoit:

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

2. (...)

3. Les États membres peuvent considérer comme bien corporel:

a) certains droits sur les biens immeubles; (...).

4. Sont également considérées comme un livraison, au sens du paragraphe 1:

a) (...)

b) la remise matérielle d'un bien en vertu d'un contrat qui prévoit la location d'un bien pendant une certaine période ou la vente à tempérament d'un bien, assorties de la clause que la propriété est normalement acquise au plus tard lors du paiement de la dernière échéance; (...) ».

Quant à l'article 6, il définit notamment:

« 1. Est considérée comme 'prestation de services' toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5. (...) ».

L'article 13 dispose dans son sous-titre B:

« Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

a) (...)

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

1) des opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des États membres qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, y compris les locations de camps de vacances ou de terrains aménagés pour camper;

2) des locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules;

3) des locations d'outillages et de machines fixés à demeure;

4) des locations de coffres-forts.

Les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération;

(...)

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);

h) les livraisons de biens immeubles non bâtis autres que celles des terrains à bâtir visés à l'article 4, paragraphe 3, sous b) ».

Selon le sous-titre C du même article 13,

« 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 (...) g) et h).

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

2. *La législation britannique*

a) La situation avant 1989

Avant 1989, les opérations exonérées de la TVA au Royaume-Uni figuraient au point 1 du groupe 1 de l'annexe 6 du Value Added Tax Act 1983 (loi sur la TVA). Ce point exonérait notamment « l'octroi, le transfert ou la restitution de tout titre ou droit sur un bien immeuble ou de toute autorisation d'occuper un bien immeuble ».

Ainsi, jusque 1989, l'indemnité versée à l'occasion de la résiliation d'un bail n'était pas frappée d'une TVA.

b) Le Finance Act 1989

A la suite de l'arrêt de la Cour du 21 juin 1988, Commission/Royaume-Uni (416/85, Rec. p. 3127), cette législation a été remaniée par le Finance Act 1989, qui a pris effet le 1er avril 1989.

En particulier, les exonérations ont été modifiées. Le point 1 du groupe 1 de l'annexe 6 fait certes figurer parmi les opérations exonérées « l'octroi de tout titre ou droit sur un bien immeuble ou de toute autorisation d'occuper un bien immeuble (...). » Toutefois, une note de bas de page précise:

« 'L'octroi' comprend le transfert, autre que celui d'un titre à la personne pouvant bénéficier d'une restitution du titre en question. »

Le résultat de cette modification a été de soumettre à la TVA l'indemnité versée par un bailleur pour qu'un locataire renonce au bail et remette les lieux loués à sa disposition.

C — *La procédure devant la juridiction de renvoi*

1. *Position de Lubbock Fine*

Devant la juridiction de renvoi, Lubbock Fine a admis que le Finance Act 1989 a pour effet de soumettre la renonciation d'un bail à la TVA. Elle a toutefois fait valoir que cette législation était contraire aux dispositions de la sixième directive, elle-même dotée d'effet direct.

Lubbock Fine estimait en effet, à titre principal, qu'en renonçant à son bail, elle a procédé au profit de son propriétaire, à une « livraison de bâtiment », au sens de l'article 13, sous-titre B, sous g) de la sixième directive. Elle soutenait à cet égard que l'article 5, paragraphe 1, de cette directive, considère comme « livraison d'un bien » le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. Or, la livraison à laquelle elle a procédé portait sur le droit d'occuper le bâtiment en vertu d'un bail.

A titre subsidiaire, Lubbock Fine estimait que la résiliation rentre dans la notion de « location de biens immeubles », visée à l'article 13, sous-titre B, sous b). A cet égard, elle relevait qu'au lieu de renoncer à son bail, elle aurait pu sous-louer ou encore transférer son bail pour la durée restant à courir. Dans les deux cas, la livraison aurait été exonérée. Or, le législateur communautaire n'aurait pas pu vouloir que des transactions ayant le même effet économique, à savoir la perte de la jouissance d'un bien immeuble, soient traitées différemment, de telle sorte que l'une, la renonciation à un bail, était taxable et les autres non.

2. *Position de l'administration fiscale*

Pour l'administration fiscale, les exonérations visées à l'article 13, sous-titre B, sous g) et h), ne concernent pas le cas de l'espèce car elles ne sont applicables qu'à la livraison de terrains, bâtis dans le premier cas, et non bâtis dans le second.

Par ailleurs, tout en admettant que l'article 13, sous-titre B, sous b), de la sixième directive, exonère le transfert d'un bail, elle soutenait que cette exonération ne couvrait pas la renonciation à un bail. Selon elle, la renonciation se distingue d'un transfert, en ce qu'elle fait disparaître le titre accordé à l'origine. L'administration fiscale faisait valoir enfin que la formulation générale de l'article 13, sous-titre B, sous b), permet aux États membres de taxer les renonciations.

3. *Motivation de l'ordonnance de renvoi*

La juridiction de renvoi estime que la législation du Royaume-Uni qui a pour effet d'assujettir à la taxe des livraisons effectuées sous la forme d'une renonciation à un bail au profit du propriétaire ne rentre pas dans le champ d'application de l'article 13, sous-titre B, sous g), qui ne concerne que l'exonération de la livraison de terrains.

Cependant, comme l'article 13, sous-titre B, viserait toutes les livraisons de biens immeubles et que les deux catégories qu'il envisage, à savoir, en premier lieu, « l'affermage et la location de biens immeubles » (sous b) et en second lieu, la livraison de terrains bâtis et non bâtis (sous g et h) s'excluraient mutuellement, le point b) serait applicable.

A cet égard, la juridiction relève que la renonciation à un bail revient pour un locataire à livrer à son bailleur un titre immobilier. Considérant que la TVA est une taxe sur les prestations, elle fait valoir qu'en l'espèce, le prestataire, c'est-à-dire le locataire, fournit à son bailleur la somme des droits qu'il détient en vertu du bail.

S'agissant du point de savoir si les États membres peuvent exclure une telle renonciation du champ d'application de l'exonération et donc la taxer, la juridiction nationale rappelle les conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire qui a abouti à l'arrêt du 13 juillet 1989, Henriksen (173/88, Rec. p. 2763), selon lesquelles le pouvoir d'appréciation laissé aux États membres est soumis à certaines limites. Elle estime que ces limites empêchent les États membres d'exclure la renonciation à un bail de l'exonération car son effet économique est comparable à celui d'un transfert de bail qui, lui, est exonéré.

Pour s'assurer de la justesse de sa position, elle a décidé, par ses ordonnances des 30 juillet 1991 et 26 février 1992, de poser trois questions préjudicielles à la Cour.

4. *Les questions préjudicielles*

Ces questions sont les suivantes:

« 1) La résiliation d'un bail portant sur un immeuble, moyennant une compensation payée par le propriétaire au locataire est-elle une livraison au sens des termes 'l'affermage et la location de biens immeubles' inscrits à l'article 13, sous-titre B, sous b), de la sixième directive?

2) En cas de réponse affirmative à la question 1, un État membre peut-il exclure une telle résiliation de l'exonération, et donc la taxer, en vertu de la formule finale de l'article 13, sous-titre B, sous b), de la sixième directive, à savoir que 'les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération'?

3) En cas de réponse négative à la question 1, la résiliation d'un bail portant sur des bâtiments ou des fractions de bâtiment, moyennant paiement par le propriétaire au locataire, est-elle une livraison aux termes '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 b)[1] inscrits à l'article 13, sous-titre B, sous g), de la sixième directive? »

D — *La procédure devant la Cour*

L'ordonnance du Value Added Tax Tribunal a été enregistrée au greffe de la Cour le 3 mars 1992.

Conformément à l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour de justice des Communautés européennes, des observations écrites ont été déposées:

— le 21 mai 1992, par Lubbock Fine & Co, demanderesse au principal, représentée par M. David Goy, QC,

1 — Toutes les parties s'accordent pour dire que ce renvoi à « l'article 4, paragraphe 3, sous b) » constitue une erreur de plume et qu'il convient en réalité de lire « l'article 4, paragraphe 3, sous a) ».

— le 24 juin 1992, par la Commission des Communautés européennes, représentée par M. Thomas F. Cusak, conseiller juridique, en qualité d'agent,

— le 30 juin 1992, par le gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M. John E. Collins, assistant Treasury Solicitor, en qualité d'agent, et M. A. W. H. Charles, barrister,

— le 13 juillet 1992, par le gouvernement hellénique, représenté par M. Fokionas P. Georgakopoulos, assesseur du Conseil juridique de l'État, en qualité d'agent.

Sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, la Cour, conformément à l'article 104, paragraphe 4, du règlement de procédure, a décidé d'ouvrir la procédure orale, Lubbock Fine et les gouvernements hellénique et du Royaume-Uni ayant demandé à être entendus. Elle a cependant décidé de poser des questions au gouvernement du Royaume-Uni.

II — Observations écrites déposées devant la Cour

A — *Sur la question de savoir si la notion de « location de biens immeubles » couvre la résiliation d'un bail assortie d'une indemnité payée par le bailleur au locataire*

1. *Observations de Lubbock Fine*

S'appuyant sur l'arrêt du 6 octobre 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53), *Lubbock Fine* considère que l'article 13, sous-titre B, de la sixième directive, est directement applicable, car il est précis et inconditionnel. Elle rappelle ensuite que la Cour, dans son arrêt du 15 mars 1989, Hamann (51/88, Rec. p. 767) a estimé que les exonérations fiscales doivent être d'interprétation stricte.

a) A titre principal

A titre principal, Lubbock Fine estime que la résiliation d'un bail ne peut être qualifiée de « location de biens immeubles ».

En effet, pour elle, il convient d'examiner globalement les alinéas b), g) et h) de l'article 13, sous-titre B, en vue de déterminer l'objectif qu'ils poursuivent. Il serait en effet exclu qu'aucun de ces alinéas ne s'applique au cas d'espèce. Ces trois alinéas traduiraient ainsi l'intention du législateur communautaire d'exonérer tous les actes translatifs de droits ou de titres sur des terres et des bâtiments, sauf dans deux cas, en premier lieu, lorsqu'il est prévu une exception expresse à cette exonération et, en second lieu, lorsqu'un contribuable a exercé le droit d'opter pour la taxation prévu à l'article 13, sous-titre C. Comme il serait impossible de justifier l'exonération d'actes translatifs de certains types de droits sur le sol ou les bâtiments à l'exclusion d'autres, il ne conviendrait donc pas de s'attacher à la nature exacte du droit ou aux modalités particulières de son exercice.

Or, la législation britannique en matière de TVA traiterait différemment deux façons comparables d'exercer ses droits: le locataire qui sous-loue ou qui cède son bail à un tiers serait exonéré de la TVA; par contre, celui

qui résilie son bail en faveur de son propriétaire, se verrait soumis la TVA. De l'avis de Lubbock Fine, la distinction établie par cette législation entre des transactions fondamentalement similaires est incompatible avec l'article 13, sous-titre B, de la sixième directive.

Obligée néanmoins de choisir si la renonciation à un bail entre dans l'alinéa g) qui exonère toutes les « livraisons de bâtiments » sans exception ou dans l'alinéa b) qui exonère les « locations de biens immeubles » avec certaines exceptions, Lubbock Fine estime que l'alinéa g) s'applique. En effet, la résiliation ne pourrait être comprise dans la notion de « location de biens immeubles », car elle a précisément pour conséquence de mettre fin à un bail.

b) A titre subsidiaire

A titre subsidiaire, Lubbock Fine estime que les termes « location de biens immeubles » comprennent également la résiliation d'un bail.

Lubbock Fine fait valoir à cet égard que la notion de « location de biens immeubles » couvre notamment la conclusion initiale d'un bail et les cessions subséquentes de celui-ci. Elle précise à ce propos que ne pas faire rentrer les cessions de bail dans la notion de « location de biens immeubles » conduit à des situations absurdes: ainsi la conclusion d'un bail pour un bien qui fait partie des catégories exclues de l'exonération (par exemple, un emplacement pour le stationnement des véhicules) serait taxable, mais non la cession de ce bail.

Or, bien qu'il y ait certaines différences, une renonciation à un bail aurait les mêmes effets qu'une cession de bail. Ainsi, ces deux opérations entraînent, pour le locataire, la perte des droits découlant du bail et permettent, au propriétaire ou au cessionnaire, de retrouver la jouissance du bien pour la durée restant à courir. Dès lors, puisque la cession de bail se range dans le champ d'application de l'alinéa b), il serait erroné de traiter différemment une résiliation.

2. *Observations du gouvernement du Royaume-Uni*

Pour le *gouvernement du Royaume-Uni*, les questions posées par la juridiction de renvoi se ramènent à savoir si l'article 13 de la sixième directive impose aux États membres d'exonérer la résiliation d'un bail.

S'appuyant sur les arrêts Hamann et Henriksen, précités, le gouvernement du Royaume-Uni estime qu'une exonération doit être interprétée strictement, puisque la règle générale est la taxation des transactions. Il soutient en outre que pour déterminer la portée exacte des exonérations prévues à l'article 13, il faut se détacher de son sens littéral en interprétant l'article dans son ensemble, sans entrer dans les distinctions propres à la législation foncière anglaise.

A cet égard, le gouvernement du Royaume-Uni considère que la notion de « location de biens immeubles » vise en premier lieu tous les actes translatifs pris sous la forme de l'établissement et de l'octroi d'un bail, en second lieu les autorisations ou licences d'user du bien et en troisième lieu les cessions de bail ou de l'autorisation.

Le gouvernement britannique explique que la TVA est une taxe frappant une livraison. Par essence, l'octroi d'un bail à un locataire consisterait dans le transfert au locataire de certains droits, notamment d'occupation, appartenant au propriétaire.

Un locataire cédant son bail transférerait également des droits au cessionnaire et procéderait ainsi à une livraison. Du point de vue du bénéficiaire de la livraison, il n'existerait aucune différence entre la constitution du bail originaire et la cession de ce bail. Il serait donc légitime que la cession de bail soit exonérée au même titre que l'octroi du bail originaire.

Par contre, une renonciation conduirait à un résultat distinct de celui d'une cession. Dès qu'il y a résiliation, le bail cesse d'exister, mettant donc fin à la livraison. Le gouvernement britannique ne comprend pas qu'une renonciation en application de laquelle le bail est restitué au propriétaire et donc éteint puisse passer pour être visé par les termes de « location de biens immeubles ». Dès lors, l'article 13, sous-titre B, sous b), ne concernerait pas ce cas.

3. *Observations du gouvernement hellénique*

A titre liminaire, le *gouvernement hellénique* fait observer qu'en raison de leur nature fiscale, les règles de la sixième directive doivent être interprétées strictement. Il en irait particulièrement ainsi des dispositions d'exonération puisque, comme l'a rappelé l'avocat général dans le cadre de l'affaire Henriksen, précitée, elles constituent une exception aux principes de base de la directive.

Or, classer la résiliation anticipée d'un bail dans le concept de « location de biens immeubles » impliquerait une interprétation extensive de ces termes.

A cet égard, le gouvernement hellénique souligne plusieurs caractéristiques d'un contrat de bail qui ne se retrouvent pas dans l'opération effectuée par Lubbock Fine.

Il explique ainsi que le bail est un contrat continu par lequel le bailleur s'engage à faire jouir le locataire d'un bien pendant un certain temps contre paiement d'un loyer convenu.

Or, en premier lieu, un accord de résiliation anticipée du bail n'aurait pas de caractère continu. Il serait instantané et ses effets seraient accomplis par le fait de sa conclusion ou de son exécution.

En second lieu, par cet accord, le locataire ne céderait pas au bailleur le droit de jouir du bien, mais il se bornerait à libérer le bailleur de ses obligations.

En troisième lieu, le bailleur retrouverait son bien, non pas pendant un certain temps, mais pour une durée illimitée.

Enfin, un contrat de bail en lui-même n'obligerait pas le bailleur à verser une indemnité en contrepartie de la restitution du bien loué. La circonstance que les parties à un tel contrat conviennent qu'à la fin de celui-ci d'autres droits et obligations

naîtront, serait donc étrangère au bail lui-même. L'accord éventuel entre le bailleur et le locataire relatif au versement d'une compensation en cas de résiliation anticipée du bail ne conférerait pas à cette indemnité le caractère d'un loyer.

Le gouvernement hellénique en conclut que, dans le cas d'espèce, la taxe a été perçue non pas sur la « location d'un bien », mais sur la restitution d'un bien, qui est, selon lui, une « prestation de services » au sens de l'article 6 de la sixième directive.

Le gouvernement hellénique propose dès lors à la Cour de répondre:

« La résiliation anticipée et d'un commun accord entre le bailleur et le locataire de la location d'un bien immeuble en échange d'une compensation versée par le premier au second n'entre pas dans le concept des exonérations de la TVA pour les locations de biens immeubles, visées à l'article 13, sous-titre B, sous b), de la directive 77/388/CEE ».

4. *Observations de la Commission*

La *Commission* fait observer que la sixième directive pose un principe de traitement identique de tous les bâtiments de même nature. L'optique générale consisterait à taxer les livraisons de bâtiments neufs ou de terrains à aménager et à exonérer toutes les autres opérations. En particulier, la directive poserait un principe d'exonération générale de toutes les locations d'un bien réel. Cette constatation est, selon elle, renforcée par la portée limitée des exceptions à ce principe.

Il s'en suit, selon elle, que l'article 13, sous-titre B, sous b), de la sixième directive, couvre toutes les opérations ayant un lien avec la « location de biens immeubles », sauf celles pour lesquelles il existe des dispositions spéciales telles que les articles 4, paragraphe 3, 5, paragraphe 3, sous a) et b), et 13, sous-titre B, sous g) et h). En d'autres termes, la notion de « location de biens immeubles » serait à considérer comme englobant les opérations ultérieures afférent à ces biens, opérations dont la seule raison d'être est l'existence du bail initial.

La Commission relève que pour ce qui concerne le bail originaire, Lubbock Fine aurait bénéficié de l'exonération si la directive avait été en vigueur à l'époque. Elle ajoute encore que l'opération visée dans le cas d'espèce a pour effet de mettre fin prématurément, par consentement mutuel, à un bail. Aux yeux de la Commission, cela suffit pour que ladite opération soit couverte par l'exonération prévue à l'article 13, sous-titre B, sous b).

En soutenant cette thèse, la Commission estime qu'elle rejoint la position prise par la Cour dans son arrêt du 13 juillet 1989, Henriksen, précité. Ainsi, la Cour devrait admettre que l'expression « location de biens immeubles » comprend nécessairement, outre la location initiale, toutes les opérations subséquentes qui lui sont accessoires, par exemple le transfert du bail ou la sous-location et, dans le cas d'espèce, la renonciation du locataire à ses droits.

La Commission suggère dès lors à la Cour de répondre comme suit:

« La résiliation d'un bail portant sur un immeuble est une livraison au sens des termes 'l'affermage et la location de biens immeubles' inscrits à l'article 13, sous-titre B, sous b), de la sixième directive TVA, qu'une compensation soit payée par l'une des parties à l'autre ou non ».

B — *Sur la question de savoir si les États membres ont la faculté de taxer les indemnités versées à l'occasion de la résiliation d'un bail*

1. *Observations de Lubbock Fine*

Lubbock Fine n'aborde cette question que dans l'hypothèse où la Cour considérerait que la notion de « location de biens immeubles » couvre la résiliation d'un bail.

Elle rappelle tout d'abord que dans les travaux préparatoires du Finance Act 1989, le gouvernement britannique, pour justifier la taxation de la renonciation, n'a jamais invoqué la possibilité qui lui est offerte par l'article 13, sous-titre B, sous b), de la sixième directive de déroger au principe de l'exonération. La seule justification aurait été qu'à défaut d'une telle taxation, il y aurait « une complication supplémentaire en relation avec l'option laissée aux propriétaires en matière de taxation ».

Pour savoir si les États membres peuvent taxer les renonciations, il faudrait déterminer d'abord si la directive limite la faculté des États membres de prévoir des exclusions supplémentaires et, dans l'affirmative, quelle est cette limite.

S'appuyant une fois de plus sur les conclusions de l'avocat général dans l'affaire Henriksen, précitée, Lubbock Fine estime que le pouvoir d'appréciation des États membres est soumis à certaines limites. En effet, si ce pouvoir était illimité, les États membres se verraient conférer la faculté de taxer toutes les locations de biens immeubles, ce qui serait contraire au principe de l'exonération posé par la directive.

Quant au point de savoir quelle est cette limite, Lubbock Fine soutient que les exclusions supplémentaires que les États membres ont la faculté de prévoir doivent être de même nature que les exceptions à l'exonération déjà visées à l'article 13, sous-titre B, sous b). Il faudrait ainsi que ces exclusions concernent soit la location d'un bien immeuble affecté à une destination particulière (comme dans le cas des hôtels ou des parkings visés aux points 1 et 2 de l'alinéa b), soit la location d'un certain type de biens immeubles (comme c'est le cas des machines fixées à demeure ou des coffres-forts visés aux points 3 et 4). Ainsi, ce serait à juste titre que dans l'arrêt Henriksen, précité, la Cour a admis que puisque l'article 13, sous-titre B, sous b), point 2, soumettait à la TVA les parkings à ciel ouvert, les États membres pouvaient en faire de même en ce qui concerne les garages fermés couverts.

Lubbock Fine ajoute que même si le pouvoir d'appréciation conféré aux États membres était illimité, ces États ne pourraient cependant l'exercer de manière à exclure la résiliation d'un bail, car l'effet économique de celle-ci est le même que celui d'une cession de bail, exonérée en tout état de cause.

2. *Observations du gouvernement du Royaume-Uni*

a) A titre principal

Le *gouvernement du Royaume-Uni* soutient que le pouvoir laissé aux États membres par l'article 13, sous-titre B, sous b), de la sixième directive, de prévoir des exceptions au principe de l'exonération supplémentaire est formulé en termes généraux et qu'il est donc illimité.

Il estime à cet égard que la Cour dans son arrêt Henriksen, précité, n'a pas suivi l'avocat général lorsque celui-ci affirmait qu'il existe des limites au pouvoir d'appréciation des États membres à ce propos. Bien au contraire, l'arrêt du 21 septembre 1988, Commission/France (50/87, Rec. p. 4797), irait dans le sens d'un pouvoir illimité.

D'ailleurs, ce pouvoir de prévoir de exceptions supplémentaires aurait pour résultat de limiter la portée des exonérations qui sont d'interprétation stricte et de respecter la règle générale de l'assujettissement de toutes les livraisons à la taxe.

b) A titre subsidiaire

Si, contrairement à cette opinion, l'existence d'une limitation au pouvoir des États membres de prévoir des exceptions supplémentaires était constatée, cette limitation ne pourrait se comprendre qu'en ce sens qu'un État membre ne pourrait exclure l'exonération pour toutes les locations de biens immeubles, mais devrait procéder aux exclusions au cas par cas.

En tout état de cause, le gouvernement du Royaume-Uni fait observer que cette limitation ne peut empêcher un État membre d'exclure les résiliations du champ d'application de l'exonération, parce que, comme il l'a fait observer dans le cadre de la réponse à la première question, la résiliation est un acte différent de la constitution d'un bail.

3. *Observations du gouvernement hellénique*

Le *gouvernement hellénique* estime que puisque la résiliation anticipée du contrat de bail n'entre pas dans le concept de « location de biens immeubles », les exceptions à l'exonération prévues au dernier alinéa de l'article 13, sous-titre B, sous b), de la sixième directive, ne s'appliquent pas à elle.

4. *Observations de la Commission*

La *Commission* estime que l'article 13, sous-titre B, de la sixième directive ne permet pas à un État membre d'exclure une résiliation de bail de l'exonération prévue et donc de la soumettre à la TVA. Elle approuve à cet égard la position de l'avocat général dans l'affaire Henriksen, précitée, qui estimait que le pouvoir d'appréciation des États membres est limité.

Pour préciser ces limites, la Commission recourt à deux critères.

Elle rappelle tout d'abord que l'intention du législateur communautaire était d'exonérer de manière générale la « location de biens immeubles ». Les exceptions à ce principe figurent aux points 1 à 4 de la lettre b) du sous-titre B de l'article 13 qui comprennent des livraisons qui en réalité ne sont pas de la même nature qu'une location (comme par exemple, les hôtels et la location de machines) ou qui ont tendance à occuper une zone intermédiaire comprise entre le bail et l'autorisation (les parkings et les coffres-forts). Par conséquent, les exclusions supplémentaires permises aux États membres devraient être de même nature que celles figurant déjà sous ces points (par exemple, la location de hangars pour avions ou de postes d'amarrage pour bateaux). Ce point de vue serait confirmé par les travaux préparatoires.

Elle fait ensuite valoir que la portée des exclusions doit être déterminée en appliquant les critères de la formule introductive de l'article 13, c'est-à-dire que l'État membre devrait démontrer que la taxation qu'il a prévue vise à « assurer l'application correcte et simple des exonérations et à prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels ». Or, la Commission ne disposerait pas d'éléments lui permettant d'apprécier si ces deux conditions sont réunies dans la présente affaire. Elle déclare ne pas voir quelles complications pourraient se présenter si la renonciation par le locataire à son bail était exonérée de la TVA. Il appartiendrait donc aux autorités britanniques de démontrer que la taxation est justifiée sur la base de ces conditions. Si cette démonstration pouvait être faite, elle serait déterminante. A défaut, il conviendrait d'appliquer le critère selon lequel les exclusions ne sont admises que si elles sont assimilables à celle déjà prévues à l'article 13.

La Commission propose dès lors de répondre:

« En application de la dernière phrase de l'article 13, sous-titre B, sous b), de la sixième directive TVA, à savoir 'les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération', un État membre n'a pas le droit, en principe, d'exclure une telle résiliation de l'exonération pour la soumettre à la taxe, à moins qu'il puisse démontrer que l'exclusion est justifiée par l'application des critères établis dans la première phrase de l'article 13, sous-titre B, (...) à savoir qu'elle a été prévue en vue d'assurer l'application correcte et simple de l'exonération et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels ».

C — *Sur la question de savoir si la notion de « livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol » couvre la restitution d'un immeuble au bailleur à la suite de la renonciation d'un locataire à son droit d'occuper le bien*

1. *Observations de Lubbock Fine*

Lubbock Fine soutient que les termes « livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant », visés à l'article 13, sous-titre B, sous g), couvrent la résiliation d'un bail moyennant le paiement d'une indemnité par le propriétaire au locataire.

En effet, l'ensemble de l'article 13, sous-titre B, traduirait l'intention du législateur communautaire d'exonérer tous les actes

translatifs de droits ou de titres sur des terres et des bâtiments sauf en cas d'exception expresse ou en cas d'exercice par un contribuable du droit d'opter pour la taxation prévu à l'article 13, sous-titre C. Dès lors, puisqu'une résiliation de bail n'est pas couverte en principe par la notion de « location de biens immeubles » prévue à la lettre b) dudit article, elle relèverait nécessairement de la notion de « livraisons de bâtiments » visée à la lettre g). S'il n'en était pas ainsi, aucune exonération ne pourrait être accordée, bien qu'une résiliation ait les mêmes effets économiques que des opérations exonérées, telles que la cession de bail ou la sous-location.

Cette approche éviterait en outre de devoir élargir la notion de « location de biens immeubles ».

D'ailleurs, alors que l'article 5, paragraphe 3, de la sixième directive, reconnaît l'existence de différentes catégories de droits sur des biens immeubles, la lettre g) ne ferait aucune distinction entre les droits sur les bâtiments dont la livraison tombe dans son champ d'application.

Enfin, au gouvernement du Royaume-Uni qui fait valoir que les « livraisons » envisagées par la lettre g) doivent porter à la fois sur les « bâtiments » et sur le « sol y attenant » et qui en déduit que cette lettre ne concerne que le transfert de propriété, Lubbock Fine réplique que cette interprétation est déraisonnable d'un point de vue économique: ainsi si un bien fait l'objet d'un bail à long terme, la vente de ce bien qui a peu de valeur économique serait exonérée mais non la résiliation du bail qui fait retrouver à ce bien sa pleine valeur commerciale. Cette approche démontrerait que la lettre g) couvre tous les cas non visés par « l'affermage et la location de biens immeubles » dont parle la lettre b).

2. *Observations du gouvernement du Royaume-Uni*

Pour le *gouvernement du Royaume-Uni*, les « livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol » visées à l'article 13, sous-titre B, sous g), de la sixième directive ne couvrent pas la résiliation d'un bail.

Il fait valoir à cet égard que l'exonération n'est applicable que pour autant qu'elle concerne des livraisons à la fois de bâtiments et du sol. L'exonération ne pourrait donc pas viser seulement la livraison de bâtiments ou d'une fraction de bâtiments.

Il explique ensuite qu'aux deux alinéas g) et h) les termes « sol » et « biens immeubles non bâtis » qui sont voisins visent les terrains car ces termes sont utilisés à propos de bâtiments et qu'on ne construit que sur le sol physique. Ce point de vue serait confirmé par l'examen du contexte plus large de l'article 13, sous-titres B et C. Or, comme cet article 13 traite séparément de la « livraison (...) du sol » et de « l'affermage ou la location de biens immeubles », il en déduit qu'il faut entendre par « livraison (...) du sol », le transfert de la propriété ou du « titre du rang le plus élevé » sur le sol et non le transfert des droits dérivés, puisque les droits d'un rang inférieur à celui de la propriété sont repris sous les termes d'« affermage et de location de biens immeubles ».

Par conséquent, toutes les livraisons visées à l'article 13, sous-titre B, sous g), ne pourraient couvrir que des actes translatifs de la propriété ou du « titre du rang le plus élevé » qu'une personne peut avoir. L'optique générale de la directive qui veut que l'exonération soit interprétée restrictivement imposerait cette interprétation.

Or, une résiliation ne comporterait jamais la livraison du terrain. En outre, elle ne conférerait pas nécessairement au bénéficiaire un droit de propriété ou un « titre du rang le plus élevé » sur le bien, puisque le bailleur à qui est restitué l'immeuble pourrait lui-même n'être titulaire que d'un droit de tenure sur ce bien ou n'être lui même que locataire de ce bien.

3. *Observations du gouvernement hellénique*

Le *gouvernement hellénique* fait valoir que puisque, ainsi qu'il l'a dit dans le cadre de l'examen de la première question, la résiliation anticipée d'un bail contre compensation ne constitue pas une « livraison de biens », il est exclu qu'elle soit considérée comme une « livraison de bâtiments ou d'un fraction de bâtiment et du sol » exonérée par l'article 13, sous-titre B, sous g), de la sixième directive. Ce point de vue serait corroboré par la définition de la « livraison d'un bien » figurant à l'article 5, paragraphe 1, de cette directive.

4. *Observations de la Commission*

La *Commission* est d'avis que, si la Cour estime que la résiliation d'un bail ne rentre pas dans la notion de « location de biens immeubles », elle doit rentrer dans celle de « livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol » prévue à l'article 13, sous-titre B, sous g), de la sixième directive.

Elle base cette affirmation sur le principe général de l'exonération de biens immeubles voulu par la sixième directive. Seules y échapperaient les livraisons de biens immeubles couvertes par la description figurant à l'article 4, paragraphe 3, sous a), de cette même directive, c'est-à-dire les bâtiments avant leur première occupation. Vérifier si tel est le cas en l'espèce serait la tâche du juge national.

Elle propose dès lors à la Cour de répondre:

« En cas de réponse négative à la première question, la résiliation d'un bail portant sur des bâtiments ou des fractions de bâtiment est une livraison au sens des termes 'les livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant autre que ceux visés à l'article 4, paragraphe 3, sous a)' figurant à l'article 13, sous-titre B, sous g), de la sixième directive TVA.

Cependant, la question relative au point de savoir si, dans un cas particulier, la livraison relève de la description figurant à l'article 4, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive TVA et constitue ainsi une livraison effectuée avant la première occupation, comme le prévoit cet article, est une question de fait et doit donc être tranchée par le tribunal national. »

III — Réponses aux questions posées par la Cour

A — *Questions au gouvernement du Royaume-Uni*

Question 1. La juridiction de renvoi fait état dans son ordonnance d'un document de consultation publié par le gouvernement du Royaume-Uni préalablement à l'introduction du Finance Act 1989 dans lequel il est exposé que si l'exonération pour les restitutions n'était pas supprimée, « il y aurait une complication supplémentaire en relation avec l'option laissée aux propriétaires en matière de taxation ». Le gouvernement du Royaume-Uni est invité à préciser en quoi aurait consisté concrètement cette complication supplémentaire.

Réponse: Le *gouvernement du Royaume-Uni* explique que l'exercice de la faculté, prévue à l'article 13, sous C, de la sixième directive, d'opter pour la taxation de la location de biens immeubles aurait été rendu plus difficile dans le chef des propriétaires si ceux-ci n'avaient pas eu de certitude sur le fait que les indemnités versées à l'occasion de la résiliation d'un bail étaient taxables. Or, une incertitude aurait existé si on avait exonéré la résiliation, puisque, dans cette hypothèse, des locataires auraient tout de même pu opter pour la taxation.

Question 2: Le gouvernement du Royaume-Uni est invité à expliquer à la Cour l'apparente contradiction existant entre son affirmation selon laquelle la résiliation de bail ne rentre pas dans la notion de « location de biens immeubles » exonérée en vertu de l'article 13, sous-titre B, sous b), de la sixième directive et celle selon laquelle en vertu du même article 13, sous-titre B, sous b), in fine, les États membres ont la faculté d'exclure ladite résiliation du champ d'application de cette exonération? En d'autres termes, comment peut-il aborder la deuxième question préjudicielle alors qu'il a répondu négativement à la première?

Réponse: Le *gouvernement du Royaume-Uni* fait valoir que sa réponse à la deuxième question a été formulée notamment pour le cas où la Cour répondrait à la première question par l'affirmative et estimerait donc que la résiliation d'un bail entre dans la notion de « location de biens immeubles ». Dans cette hypothèse, le Royaume-Uni estime qu'il lui était permis d'exclure une telle résiliation de l'exonération prévue à l'article 13, sous-titre B, sous b).

B — *Question à Lubbock Fine, au gouvernement du Royaume-Uni et à la Commission*

Question: La juridiction de renvoi rattache la résiliation de bail à l'article 13, sous-titre B, de la sixième directive. Le gouvernement hellénique estime cependant que la taxe a été perçue sur une prestation de services au sens de l'article 6 de cette directive. Lubbock Fine, le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission sont invités à prendre position sur cette interprétation et à indiquer en outre à la Cour si d'autres dispositions de la sixième directive peuvent être invoquées dans le cas d'espèce.

Réponse: Lubbock Fine ne partage pas le point de vue du gouvernement hellénique. Pour cette firme, un bail peut entrer, au choix des États membres, soit dans la notion de « livraison d'un bien » au sens de l'article 5 de la sixième directive, soit dans celle

de « prestation de services », au sens de l'article 6. Mais ce choix n'aurait pas beaucoup d'importance en pratique. En effet, l'article 13, sous-titre B, sous b), couvrirait les deux hypothèses.

En outre, Lubbock Fine estime que l'article 5, paragraphe 4, sous b), auquel se réfère le gouvernement hellénique, ne vise pas le cas d'espèce. Cet article ne concernerait que les contrats de location aux termes desquels la propriété du bien loué est acquise au locataire au moment du paiement de la dernière échéance. Ceci n'aurait rien à voir avec un bail sur un bien immeuble dans le cadre duquel il n'est jamais envisagé que la pleine propriété de l'immeuble passe au locataire.

Le *gouvernement du Royaume-Uni* est certes d'accord avec le gouvernement hellénique pour dire qu'une résiliation anticipée d'un bail ne rentre pas dans la notion de « location de biens immeubles ».

Par contre, en désaccord avec ce gouvernement, il considère que puisque l'article 5, paragraphes 1 et 3, sous a) et b), de la sixième directive laisse le choix aux États membres de faire entrer ou non certains droits sur les immeubles dans la notion de « livraison d'un bien », ni cette disposition, ni l'article 6 ne permettent de déterminer la portée de l'exonération prévue à l'article 13, sous-titre B, sous b).

Mis à part l'article 5, paragraphes 1 et 3, ainsi que les dispositions de la sixième directive citée par lui dans ses observations écrites, le gouvernement du Royaume-Uni ne pense pas que d'autres dispositions sont pertinentes dans le cas d'espèce.

La *Commission* estime que le gouvernement hellénique n'a fait état de ce qu'une résiliation de bail est une « prestation de services », au sens de l'article 6 de la sixième directive, que parce qu'il considère qu'une telle résiliation est exclue de la notion de « livraison d'un bien » par l'article 5, paragraphe 4, sous b). Cependant, cette dernière disposition ne concernerait pas le cas d'espèce. Cet article aurait pour seul objectif de couvrir les achats à tempérament, si bien qu'il ne s'appliquerait pas aux opérations portant sur « l'affermage et la location de biens immeubles ».

Pour la Commission, l'analyse du gouvernement grec au sujet de la résiliation est erronée en ce qu'elle se base exclusivement sur la situation d'un propriétaire qui accorde une indemnité. Or, plusieurs autres hypothèses peuvent se présenter, soit qu'il n'y ait aucune indemnité de résiliation, soit que l'indemnité soit payée par le locataire, soit que la résiliation se justifie en raison de la signature entre parties d'un nouveau bail assorti de clauses différentes. Dès lors, l'existence d'une indemnité ne permettrait pas d'appréhender la nature juridique de la résiliation d'un bail.

A la connaissance de la Commission, il n'existe pas d'autres dispositions de la sixième directive susceptibles d'être invoquées en l'espèce.

R. Joliet

Juge rapporteur