

Affaire C-488/07

Royal Bank of Scotland Group plc

contre

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

(demande de décision préjudicielle, introduite par

la Court of Session (Scotland))

«Sixième directive TVA — Déduction de la taxe payée en amont — Biens et services utilisés à la fois pour les opérations imposables et pour les opérations exonérées — Déduction au prorata — Calcul — Méthodes prévues à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa — Obligation d'application de la règle d'arrondissement de l'article 19, paragraphe 1, second alinéa»

Sommaire de l'arrêt

Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Déduction de la taxe payée en amont — Biens et services utilisés à la fois pour des opérations ouvrant et n'ouvrant pas droit à déduction

(Directive du Conseil 77/388, art. 17, § 5, al. 3, et 19, § 1)

Les États membres ne sont pas tenus d'appliquer la règle d'arrondissement prévue à l'article 19, paragraphe 1, second alinéa, de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, lorsque le prorata du droit à déduction de la taxe en amont est calculé selon une des méthodes spéciales de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous a), b), c) ou d), de cette directive.

L'article 19, paragraphe 1, de la sixième directive ne renvoie qu'au prorata de déduction, prévu à l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de cette directive, et ne fixe ainsi une règle détaillée de calcul que pour le prorata visé à cette dernière disposition. Il en résulte que, dans la mesure où un cas de figure donné est soumis à un régime dérogatoire tel que prévu à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous a) à d), de la sixième directive, il est exclu de la règle de calcul du prorata de déduction de l'article 19 de cette directive. Ainsi, les États membres ne sont pas tenus d'appliquer la règle d'arrondissement de cette dernière disposition lorsqu'ils ont recours aux méthodes de calcul prévues à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous a), b), c) ou d), de cette même directive, mais peuvent adopter des règles d'arrondissement propres, dans le respect des principes qui sous-tendent le système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

(cf. points 22, 25, 29 et disp.)

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

18 décembre 2008 (*)

«Sixième directive TVA – Déduction de la taxe payée en amont – Biens et services utilisés à la fois pour les opérations imposables et pour les opérations exonérées – Déduction au prorata – Calcul – Méthodes prévues à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa – Obligation d'application de la règle d'arrondissement de l'article 19, paragraphe 1, second alinéa»

Dans l'affaire C-488/07,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par la Court of Session (Scotland) (Royaume-Uni), par décision du 31 octobre 2007, parvenue à la Cour le 5 novembre 2007, dans la procédure

Royal Bank of Scotland Group plc

contre

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M. T. von Danwitz (rapporteur), président de chambre, MM. E. Juhász et G. Arestis, juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

greffier: Mme M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 8 octobre 2008,

considérant les observations présentées:

- pour Royal Bank of Scotland Group plc, par M. C. Tyre, QC, et M. D. Small, advocate,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par Mme Z. Bryanston-Cross et M. S. Ossowski, en qualité d'agents, assistés de M. I. Hutton, barrister,
- pour la Commission des Communautés européennes, par M. R. Lyal et Mme M. Afonso, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 17, paragraphe 5, troisième alinéa, et 19, paragraphe 1, second alinéa, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Royal Bank of Scotland Group plc (ci-après «Royal Bank of Scotland») aux Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ci-après les «Commissioners»), autorité compétente au Royaume-Uni en matière de perception de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), au sujet de l'étendue du droit à déduction du montant de la TVA due par cette société.

Le cadre juridique

Le droit communautaire

3 Aux termes du douzième considérant de la sixième directive «[...], le calcul du prorata de déduction doit s'effectuer de manière similaire dans tous les États membres».

4 L'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive dispose:

«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:

- a) autoriser l'assujetti à déterminer un prorata pour chaque secteur de son activité, si des comptabilités distinctes sont tenues pour chacun de ces secteurs;
- b) obliger l'assujetti à déterminer un prorata pour chaque secteur de son activité et à tenir des comptabilités distinctes pour chacun de ces secteurs;
- c) autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services;
- d) autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction, conformément à la règle prévue au premier alinéa, pour tous les biens et services utilisés pour toutes les opérations y visées;
- e) prévoir, lorsque la taxe sur la valeur ajoutée qui ne peut être déduite par l'assujetti est insignifiante, qu'il n'en sera pas tenu compte.»

5 L'article 19, paragraphe 1, de la sixième directive est libellé comme suit:

«Le prorata de déduction, prévu par l'article 17 paragraphe 5 premier alinéa, résulte d'une fraction comportant:

- au numérateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction conformément à l'article 17 paragraphes 2 et 3,
- au dénominateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu'aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction. [...]

Le prorata est déterminé sur une base annuelle, fixé en pourcentage et arrondi à un chiffre qui ne

dépasse pas l'unité supérieure.»

Le droit national

6 Aux termes de l'article 101 du règlement de 1995 relatif à la taxe sur la valeur ajoutée (Value Added Tax Regulations 1995):

«1. Sous réserve de l'article 102, le montant de la taxe payée en amont qu'un assujetti est en droit de déduire [...] est égal au montant de la taxe afférente aux opérations imposables en application du présent article.

2. Pour chacune des périodes comptables prescrites:

[...]

d) Les opérations imposables sont soumises à la taxe en amont sur les biens ou services utilisés ou à utiliser par l'assujetti pour des opérations à la fois imposables et exonérées dans la même proportion par rapport au total de la taxe en amont que celle existant entre la valeur des opérations imposables réalisées par l'assujetti et la valeur de l'ensemble des opérations réalisées par ce dernier au cours de la période.

[...]

4. Le ratio calculé aux fins du paragraphe 2, sous d), ci-dessus est exprimé en pourcentage et, si ce pourcentage n'est pas un nombre entier, il est arrondi à l'unité supérieure.

[...]»

7 L'article 102, paragraphe 1, de ce règlement dispose:

«Sous réserve du paragraphe 2 ci-dessous et des articles 103, 103A et 103B, les Commissioners peuvent approuver ou ordonner l'utilisation, par un assujetti, d'une méthode autre que celle indiquée à l'article 101 [...]»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

8 Royal Bank of Scotland est le membre représentatif d'un groupe de sociétés dont la principale activité est la fourniture de services bancaires et d'autres services financiers. Cette société effectue, dans le cadre de ses activités, des opérations imposables et des opérations exonérées. Les biens et les services dont l'acquisition a donné lieu au paiement de la TVA par Royal Bank of Scotland sont utilisés tant pour des opérations imposables que pour des opérations exonérées.

9 Il ressort de la décision de renvoi que, si une partie de la taxe en amont que Royal Bank of Scotland supporte ne peut être intégralement affectée à des opérations imposables ou à des opérations exonérées, cette partie est alors qualifiée de «résiduelle» par les parties au principal.

10 Le 31 mai 2002, les parties au principal ont conclu un accord relatif à l'approbation des méthodes spéciales d'exonération partielle concernant la taxe en amont résiduelle du groupe TVA de Royal Bank of Scotland. Cet accord établit certains paramètres sur la base desquels une méthode spéciale peut être convenue avec cette société dans chacun de ses secteurs d'activité. En particulier, cet accord prévoit que, lorsque la méthode applicable à un secteur ou à une partie d'un secteur relevant des activités commerciales de Royal Bank of Scotland exige que la récupération de la taxe en amont soit fondée sur un pourcentage calculé, ledit pourcentage doit

être arrondi à la deuxième décimale supérieure et l'article 101, paragraphe 4, du règlement de 1995 relatif à la taxe sur la valeur ajoutée ne doit pas s'appliquer.

11 Par la suite, Royal Bank of Scotland a estimé que cette dernière disposition de l'accord du 31 mai 2002 était contraire aux articles 17 et 19 de la sixième directive et qu'elle était, de ce fait, sans effet. Elle a considéré que cette directive exigeait un arrondissement à l'unité supérieure et a sollicité l'accord des Commissioners pour effectuer un calcul de répartition destiné à quantifier la taxe en amont résiduelle déductible dans un secteur déterminé de son activité et comportant un arrondissement à l'unité supérieure. Ces derniers ayant rendu une décision refusant l'utilisation d'une telle méthode, Royal Bank of Scotland a contesté cette décision devant le VAT and Duties Tribunal qui a, dans sa décision du 20 janvier 2006, jugé qu'une méthode spéciale, fixée d'un commun accord et prévoyant un arrondissement à la deuxième décimale supérieure, était compatible avec la législation du Royaume-Uni ainsi qu'avec la sixième directive.

12 Royal Bank of Scotland a fait appel de cette décision devant la Court of Session (Scotland). Estimant que la résolution du litige dépendait de l'interprétation de la sixième directive, cette dernière juridiction a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 19, paragraphe 1, second alinéa, de la [sixième directive] exige-t-il que le prorata déductible par l'assujetti conformément à l'article 17, paragraphe 5, [de la sixième directive] soit déterminé sur une base annuelle, fixé en pourcentage et arrondi à un chiffre qui ne dépasse pas l'unité supérieure, lorsque:

- a) ce prorata est un prorata qui a été déterminé pour un secteur d'activité de l'assujetti conformément à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous a) ou b), [de cette directive]; et/ou
- b) ce prorata est un prorata qui a été déterminé suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services par l'assujetti, conformément à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous c), [de ladite directive]; et/ou
- c) ce prorata est un prorata qui a été déterminé pour tous les biens et services utilisés par l'assujetti pour toutes les opérations visées à l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, [de la sixième directive] conformément à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), [de la même directive]?

2) L'article 19, paragraphe 1, second alinéa, [de la sixième directive] autorise-t-il les États membres à exiger que le prorata déductible par l'assujetti conformément à l'article 17, paragraphe 5, [de la même directive] soit arrondi à un chiffre autre que l'unité supérieure?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

13 Par sa première question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande si les États membres sont tenus d'appliquer la règle d'arrondissement prévue à l'article 19, paragraphe 1, second alinéa, de la sixième directive lorsque le prorata du droit à déduction de la taxe en amont est calculé selon une des méthodes spéciales de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous a), b), c) ou d), de cette directive.

14 Selon une jurisprudence constante, le droit à déduction prévu aux articles 17 et suivants de la sixième directive fait partie intégrante du mécanisme de TVA et ne peut, en principe, être limité

(arrêt du 6 octobre 2005, Commission/France, C?243/03, Rec. p. I?8411, point 28 et jurisprudence citée).

15 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 TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient leurs buts ou leurs résultats, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir arrêt du 22 février 2001, Abbey National, C?408/98, Rec. p. I?1361, point 24 et jurisprudence citée).

16 Ainsi, lorsque des biens ou des services acquis par un assujetti sont utilisés pour les besoins d'opérations exonérées ou ne relevant pas du champ d'application de la TVA, il ne saurait y avoir ni perception de taxe en aval ni déduction de taxe en amont (arrêt du 14 septembre 2006, Wollny, C?72/05, Rec. p. I?8297, point 20).

17 L'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive établit le régime applicable au droit à déduction de la TVA, lorsque celle-ci se rapporte à des biens ou des services qui sont utilisés par l'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». Dans un tel cas, conformément à l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive, la déduction n'est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant des premières opérations taxées (arrêts Abbey National, précité, point 37, et du 27 septembre 2001, Cibo Participations, C?16/00, Rec. p. I?6663, point 34).

18 Le droit à déduction est, en vertu de l'article 17, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive, calculé selon un prorata déterminé conformément à l'article 19 de cette même directive.

19 Ledit article 17, paragraphe 5, troisième alinéa autorise néanmoins la dérogation à cette règle en permettant aux États membres de prévoir l'une des autres méthodes de détermination du droit à déduction énumérées à cet alinéa, à savoir l'établissement d'un prorata distinct pour chaque secteur d'activité ou la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services à une activité précise, ou même à prévoir l'exclusion du droit à déduction sous certaines conditions.

20 En ce qui concerne la question de savoir selon quelle méthode les États membres doivent arrondir le montant déductible ainsi déterminé, cette dernière disposition ne comprend aucune règle spécifique.

21 Contrairement à ce que fait valoir Royal Bank of Scotland, la règle d'arrondissement prévue à l'article 19, paragraphe 1, second alinéa, de la sixième directive ne trouve pas à s'appliquer dans la mesure où un cas de figure donné est soumis à un régime spécial prévu à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de cette même directive.

22 Comme il ressort clairement du libellé des articles 17, paragraphe 5, et 19, paragraphe 1, de la sixième directive, cette dernière disposition ne renvoie qu'au prorata de déduction, prévu à l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de cette directive, et ne fixe ainsi une règle détaillée de calcul que pour le prorata visé à cette dernière disposition.

23 De plus, ce résultat découle également de l'économie des dispositions en question. Alors que le deuxième alinéa dudit article 17, paragraphe 5, prévoit, pour le calcul du montant déductible, que l'application dudit article 19 est la règle, son troisième alinéa, qui débute par le terme «toutefois», autorise les États membres à prévoir des dérogations d'une plus ou moins

grande portée à cette règle, comportant même l'exclusion du droit à déduction.

24 Enfin, cela est également confirmé par la finalité de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous a) à d), de la sixième directive qui a pour objectif notamment, comme l'a fait valoir la Commission, en tenant compte des caractéristiques spécifiques propres aux activités de l'assujetti, de permettre aux États membres de parvenir à des résultats plus précis. Partant, ces États doivent être en mesure d'appliquer des règles d'arrondissement plus précises que celle prévue à l'article 19, paragraphe 1, second alinéa, de la sixième directive. Obliger, pour des raisons de simplification, les États membres à arrondir selon cette dernière méthode, alors qu'elle est moins précise, serait contraire à l'objectif desdites dérogations.

25 Il en résulte que, dans la mesure où un cas de figure donné est soumis à un tel régime dérogatoire, il est exclu de la règle de calcul du prorata de déduction de l'article 19 de la sixième directive. Ainsi, les États membres ne sont pas tenus d'appliquer la règle d'arrondissement de cette dernière disposition, lorsqu'ils ont recours aux méthodes de calcul prévues à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous a), b), c) ou d), de cette même directive, mais peuvent adopter des règles d'arrondissement propres, dans le respect des principes qui sous-tendent le système commun de TVA (voir arrêt du 10 juillet 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, non encore publié au Recueil, point 33).

26 Contrairement à ce que fait valoir Royal Bank of Scotland, ce constat n'est nullement remis en cause par l'objectif de la sixième directive, prévu à son douzième considérant, selon lequel le calcul du prorata de déduction doit s'effectuer de manière similaire dans tous les États membres. D'une part, ce considérant n'exige pas que le calcul du prorata de déduction doive s'effectuer de manière identique dans tous les États membres. D'autre part, en prévoyant expressément la possibilité, pour les États membres, de déroger à la méthode de calcul prévue à son article 19, paragraphe 1, par différentes méthodes, la sixième directive permet que le calcul du prorata du droit à déduction s'effectue de manière différente dans les États membres.

27 De plus, le principe de neutralité fiscale, reflétant le principe d'égalité de traitement, ainsi que le principe de proportionnalité ne sauraient non plus exiger l'application d'une seule méthode d'arrondissement pour toutes ces méthodes de calcul (voir, en ce sens, arrêt Koninklijke Ahold, précité, points 37 et 41).

28 Enfin, et contrairement à ce que fait valoir Royal Bank of Scotland, ce constat n'est pas non plus remis en cause par l'interprétation qui pourrait être donnée de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1), celle-ci étant entrée en vigueur au 1er janvier 2007, donc postérieurement aux faits de l'affaire en cause au principal, elle n'est, dès lors, pas applicable.

29 Au regard des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question préjudicielle que les États membres ne sont pas tenus d'appliquer la règle d'arrondissement prévue à l'article 19, paragraphe 1, second alinéa, de la sixième directive lorsque le prorata du droit à déduction de la taxe en amont est calculé selon une des méthodes spéciales de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous a), b), c) ou d), de cette directive.

Sur la seconde question

30 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande si l'article 19, paragraphe 1, second alinéa, de la sixième directive autorise les États membres à exiger que le prorata déductible soit arrondi à un chiffre autre que l'unité supérieure lorsqu'il est déterminé conformément à l'article 17, paragraphe 5, de la même directive.

31 Cette question d'interprétation de l'article 19, paragraphe 1, second alinéa, de la sixième directive ne se pose pas, étant donné que les États membres ne sont pas obligés d'appliquer la règle d'arrondissement prévue à cette même disposition lorsqu'ils ont recours aux méthodes de calcul prévues à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de cette directive.

32 Il en résulte, compte tenu de la réponse apportée à la première question et de ce qui précède, qu'il n'y a pas lieu de répondre à la seconde question préjudicielle.

Sur les dépens

33 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 (huitième chambre) dit pour droit:

Les États membres ne sont pas tenus d'appliquer la règle d'arrondissement prévue à l'article 19, paragraphe 1, second alinéa, 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, lorsque le prorata du droit à déduction de la taxe en amont est calculé selon une des méthodes spéciales de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous a), b), c) ou d), de cette directive.

Signatures

* Langue de procédure: l'anglais.