

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

19 décembre 2012 (*)

«Fiscalité – TVA – Deuxième directive 67/228/CEE – Article 8, sous a) – Sixième directive 77/388/CEE ? Livraison de biens – Base d'imposition – Commission payée par une société de vente par correspondance à son agent – Achats de clients tiers – Réduction du prix après le fait générateur de la taxe – Effet direct»

Dans l'affaire C-310/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Royaume-Uni), par décision du 26 mai 2011, parvenue à la Cour le 20 juin 2011, dans la procédure

Grattan plc

contre

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. A. Rosas, faisant fonction de président de la deuxième chambre, MM. U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (rapporteur), C. G. Fernlund, juges,

avocat général: Mme J. Kokott,

greffier: M. K. Malacek, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 12 juillet 2012,

considérant les observations présentées:

- pour Grattan plc, par Mme H. Stone, solicitor, M. P. Lasok, QC, et Mme R. Haynes, barrister,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par Mmes C. Murrell et E. Jenkinson ainsi que par M. L. Seeboruth, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par M. R. Lyal et Mme C. Soulay, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 13 septembre 2012,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 8, sous a), et du point 13 de l'annexe A 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 71, p. 1303, ci-après la «deuxième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Grattan plc (ci-après «Grattan») aux Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (ci-après les «Commissioners»), au sujet du remboursement des montants de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») correspondant aux commissions versées à des personnes décrites comme des «agents» pour les biens commandés par leur intermédiaire au cours de la période allant de 1973 à 1977.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 5 de la deuxième directive disposait:

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

2. Sont également considérées comme une livraison au sens du paragraphe 1:

[...]

c) la transmission d'un bien effectuée en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente;

[...]

5. Le fait générateur de la taxe a lieu au moment où la livraison est effectuée. [...]

4 Le point 8 de l'annexe A de la deuxième directive précisait que «[p]ar 'fait générateur de la taxe' il faut entendre la naissance de la dette fiscale».

5 L'article 8, sous a), de la deuxième directive disposait ce qui suit:

«La base d'imposition est constituée:

a) pour les livraisons et prestations de services, par tout ce qui constitue la contre-valeur de la livraison du bien ou de la prestation de services, tous frais et taxes compris, à l'exception de la [TVA] elle-même».

6 L'expression «contre-valeur» était définie au point 13 de l'annexe A de cette directive comme signifiant:

«[...] tout ce qui est reçu en contrepartie de la livraison du bien ou de la prestation de services, y compris les frais accessoires (emballages, transports, assurances, etc.), c'est-à-dire non seulement le montant des sommes perçues, mais aussi, par exemple, la valeur des biens reçus en échange [...]

7 L'article 11, A, 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»), qui a remplacé la deuxième directive à partir de l'année 1978, disposait, dans sa partie pertinente, ce qui suit:

«1. La base d'imposition est constituée:

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

[...]

3. Ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition:

a) les diminutions de prix à titre d'escompte pour paiement anticipé;

b) les rabais et ristournes de prix consentis à l'acheteur ou au preneur et acquis au moment où s'effectue l'opération;

[...]»

8 L'article 11, C, paragraphe 1, de la sixième directive disposait:

«En cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération, la base d'imposition est réduite à due concurrence dans les conditions déterminées par les États membres.

Toutefois, en cas de non-paiement total ou partiel, les États membres peuvent déroger à cette règle.»

Le droit du Royaume-Uni

9 À l'époque des faits du litige au principal, la disposition de droit national en cause était l'article 10, paragraphe 2, de la loi de finances de 1972 (Finance Act 1972), qui disposait ce qui suit:

«Si la livraison est effectuée en échange d'une contrepartie en espèces, sa valeur correspond au montant de cette contrepartie majorée de la taxe exigible».

10 Le First-tier Tribunal (Tax Chamber) relève que la législation nationale ne contenait pas de dispositions prévoyant des réductions a posteriori de la valeur de livraisons en raison de réductions de prix ou de ristournes qui n'intervenaient qu'une fois la livraison effectuée.

11 Au 1er janvier 1978, les États membres devaient adapter «leur régime actuel de [TVA]» conformément aux dispositions de la sixième directive.

Le litige au principal et la question préjudicielle

12 Grattan est membre représentant d'un groupe d'assujettis à la TVA se composant de sociétés qui, pendant la période en cause dans la procédure au principal, étaient des sociétés de vente par correspondance (ci-après les «sociétés»). Celles-ci recouraient aux services des agents qui gagnaient des commissions, notamment, sur les achats faits par des tiers (ci-après les «achats de tiers»), consommateurs finals (ci-après les «clients indirects»), à qui ils communiquaient les catalogues d'une société concernée. L'agent passait les commandes des clients indirects en téléphonant au centre d'appels de la société concernée ou en envoyant un formulaire de commande. En général, les biens commandés étaient délivrés à l'agent pour redistribution aux clients indirects. Le paiement pour les biens était perçu par l'agent auprès des clients indirects et

versé périodiquement à la société de vente par correspondance.

13 Les agents percevaient une commission de 10 % sur les montants versés par eux à la société concernée à la fois pour leurs propres achats de biens sur catalogue de vente par correspondance et pour les achats de tiers. La commission était créditée sur un compte ouvert dans les livres de la société et l'agent pouvait alors l'obtenir suivant différentes manières:

- l'agent pouvait la demander sous la forme d'un paiement par chèque;
- l'agent pouvait compenser le crédit avec le solde débiteur de son compte, de manière à réduire sa dette existant à l'égard de la société pour des biens qu'il avait achetés auprès de celle-ci;
- l'agent pouvait également utiliser le crédit à titre de paiement total ou partiel pour l'achat de nouveaux biens.

14 Lorsque la commission était perçue sous la forme d'un paiement par chèque ou d'un crédit à valoir sur le solde dû par l'agent, elle était désignée comme étant touchée «en espèces». Lorsque la commission était utilisée pour l'achat de nouveaux biens, elle était désignée comme étant perçue «sous la forme de biens». La contestation soulevée dans le litige pendant devant la juridiction de renvoi ne concerne que des situations dans lesquelles la commission a été touchée «en espèces».

15 Les sociétés ont acquitté la TVA sur l'intégralité du prix catalogue, y compris le montant de la commission versée aux agents. Grattan a réclamé aux Commissioners le remboursement des montants de TVA correspondant à cette commission au motif qu'elle constituait une ristourne réduisant la contrepartie ou la base d'imposition de livraisons de biens faites par les sociétés aux agents. Les Commissioners ont remboursé la TVA portant sur ces commissions à l'exception de celles perçues en espèces pour des opérations d'achats de tiers au cours de la période allant de 1973 jusqu'au 1er janvier 1978.

16 Devant la juridiction de renvoi, Grattan a fait valoir que les commissions pour les achats de tiers touchées en espèces étaient des rabais sur le prix payé par l'agent pour des biens achetés par lui auprès d'une société concernée (si ces commissions étaient perçues au moment de la livraison) ou des ristournes (si elles étaient perçues après la livraison). Dès lors, la contrepartie, ou la base d'imposition, devrait être réduite. Cela découlerait de l'article 11, C, paragraphe 1, de la sixième directive et, avant 1978, de l'article 8, sous a), et du point 13 de l'annexe A de la deuxième directive ainsi que, en tout état de cause, du principe de neutralité fiscale qui existait avant 1978.

17 Les Commissioners ont fait valoir que la deuxième directive n'exigeait pas que les États membres mettent en place des mesures prévoyant la réduction rétroactive de la base d'imposition postérieurement à la livraison, comme le prévoit l'article 11, C, paragraphe 1, de la sixième directive. En outre, l'article 8, sous a), de la deuxième directive n'aurait pas été suffisamment précis pour avoir un effet direct. Les Commissioners ont considéré qu'il existait des distinctions pertinentes entre les commissions pour achats de tiers et celles pour les propres achats des agents de biens sur catalogue de vente par correspondance.

18 Dans ces conditions, le First-tier Tribunal (Tax Chamber) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«En ce qui concerne la période antérieure au 1er janvier 1978, un assujetti dispose-t-il, en vertu d'un effet direct de l'article 8, sous a), de la [deuxième directive], et/ou des principes de neutralité

fiscale et d'égalité de traitement, du droit de considérer a posteriori la base d'imposition d'une livraison de biens comme réduite lorsque, après le moment où est intervenue cette livraison de biens, le destinataire de la livraison a reçu du fournisseur un crédit qu'il a alors choisi de prendre soit sous la forme d'un paiement en espèces, soit sous la forme d'un crédit à valoir sur des montants dus au fournisseur pour des livraisons de biens déjà effectuées au destinataire?»

Sur la question préjudicielle

19 Par sa question, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 8, sous a), de la deuxième directive doit être interprété en ce sens qu'il confère à un assujetti le droit de considérer a posteriori la base d'imposition d'une livraison de biens comme réduite lorsque, après le moment où est intervenue cette livraison de biens, un agent a reçu du fournisseur un crédit qu'il a choisi de prendre soit sous la forme d'un paiement en espèces, soit sous la forme d'un crédit à valoir sur des montants dus au fournisseur pour des livraisons de biens déjà effectuées.

20 En vue de répondre à cette question, il convient de rappeler que l'article 8, sous a), de la deuxième directive prévoyait que la base d'imposition était constituée «pour les livraisons et prestations de services, par tout ce qui constitue la contre-valeur de la livraison du bien ou de la prestation de services, tous frais et taxes compris à l'exception de la [TVA] elle-même».

21 L'expression «contre-valeur» utilisée à l'article 8, sous a), de cette directive était définie au point 13 de l'annexe A comme recouvrant «tout ce qui est reçu en contrepartie de la livraison du bien ou de la prestation de services, y compris les frais accessoires (emballages, transports, assurances, etc.), c'est-à-dire non seulement le montant des sommes perçues, mais aussi, par exemple, la valeur des biens reçus en échange».

22 Il convient de rappeler que le terme «contre-valeur» fait partie d'une disposition de droit de l'Union qui ne renvoie pas au droit des États membres pour déterminer son sens et sa portée. Il s'ensuit que l'interprétation du terme dans sa généralité ne saurait être laissée à la discrétion de chaque État membre. Cette contre-valeur est une valeur subjective, puisque la base d'imposition pour les prestations de services est la contrepartie réellement reçue et non une valeur estimée selon des critères objectifs (arrêt du 5 février 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, Rec. p. 445, points 9 et 13).

23 Afin de déterminer si l'article 8, sous a), de la deuxième directive imposait aux États membres de permettre une modification de ladite contre-valeur et, partant, une régularisation de la base d'imposition après le moment du fait générateur de la taxe, il convient d'examiner également les dispositions de cette directive concernant le calcul, la déclaration et le paiement de la TVA. La détermination de la base imposable suppose, en effet, une contre-valeur et un fait générateur.

24 Il convient de relever, à cet égard, que l'article 5, paragraphe 5, de la deuxième directive prévoyait que «[le] fait générateur de la taxe a lieu au moment où la livraison est effectuée». L'expression «fait générateur de la taxe» utilisée à cette disposition était définie au point 8 de l'annexe A de cette directive comme «la naissance de la dette fiscale».

25 Il y a lieu de constater qu'aucune disposition de la deuxième directive ne prévoyait la fixation à un moment postérieur de la survenance du fait générateur de la taxe, ou reportant celui-ci d'une autre manière. Cette directive ne comporte, en outre, aucune disposition prévoyant la modification d'une dette fiscale ayant pris naissance.

26 Dans ces conditions, il y a lieu de considérer, ainsi que l'a relevé Mme l'avocat général au point 41 de ses conclusions, que, en vertu notamment de l'article 5, paragraphe 5, de la deuxième directive, la dette fiscale d'un assujetti prenait naissance à hauteur du montant qui résulte de la

base d'imposition déterminée au moment de la livraison.

27 Il convient donc de relever que ni l'article 8, sous a), ni aucun autre article de la deuxième directive ne pouvait être interprété en ce sens qu'il était exigé de permettre une régularisation de la base d'imposition, ou de la taxe supportée en aval, postérieurement à la livraison, laquelle constitue le moment du fait générateur de la taxe.

28 S'agissant, ensuite, du principe de neutralité fiscale, il importe de rappeler que ce principe, qui est un principe fondamental du système commun de TVA, constitue la traduction, en matière de TVA, du principe d'égalité de traitement (voir, en ce sens, arrêt du 10 avril 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rec. p. I-2283, point 47). Ce principe a, notamment, pour conséquence que les assujettis ne doivent pas être traités de manière différente pour des prestations semblables qui se trouvent en concurrence les unes avec les autres (voir, en ce sens, arrêt du 27 avril 2006, Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 et C-444/04, Rec. p. I-3617, point 39 et jurisprudence citée).

29 Le principe de neutralité fiscale n'est pas une règle de droit primaire permettant, à elle seule, de déterminer la base d'imposition au sens de l'article 8, sous a), de la deuxième directive (voir, en ce sens, arrêt du 15 novembre 2012, Zimmermann, C-174/11, point 50 et jurisprudence citée). Il ne permet pas non plus de compenser le fait que la deuxième directive ne comporte aucune disposition comparable à l'article 11, C, paragraphe 1, de la sixième directive.

30 En vertu de l'autre acception de ce même principe, le montant à percevoir par l'administration fiscale au titre de la TVA doit correspondre précisément au montant déclaré au titre de la TVA sur la facture et versé par le consommateur final à l'assujetti (arrêt du 10 juillet 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, Rec. p. I-5097, point 36 et jurisprudence citée).

31 Dans l'affaire au principal, il ressort du dossier soumis à la Cour que le client indirect, en sa qualité de consommateur final des biens, devait payer le prix figurant au catalogue pour les biens qu'il achetait et ne recevait pas de commission de la société. Il était en effet prévu que cette commission devait être reversée à l'agent et non au client indirect. Dans ces conditions, et en vertu des principes rappelés au point précédent, il y a lieu de considérer que la contre-valeur de la livraison correspondait au prix catalogue intégral non réduit et que la base d'imposition était donc constituée par ce prix.

32 Il convient, par ailleurs, d'examiner l'argument de Grattan selon lequel il serait erroné de distinguer la situation antérieure au 1er janvier 1978 de celle existant après cette date dans la mesure où cette distinction ne tient pas compte de la continuité du système de la TVA.

33 À cet égard, il convient de souligner, à l'instar de Mme l'avocat général aux points 49 et 50 de ses conclusions, que les degrés d'harmonisation des deuxième et sixième directives ne sont pas comparables. En particulier, le principe du système commun de la TVA, introduit par la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 71, p. 1301), ne comportait encore, à maints égards, aucune réglementation exhaustive, et notamment aucune fixation d'une base d'imposition uniforme.

34 Comme la Cour l'a relevé au point 12 de l'arrêt du 5 mai 1982, Schul Douane Expediteur (15/81, Rec. p. 1409), la sixième directive a harmonisé les notions de fait générateur et d'exigibilité de la taxe, et a porté harmonisation de la base d'imposition.

35 C'est dans ce contexte que le législateur de l'Union a adopté l'article 11, C, paragraphe 1, de la sixième directive, qui impose aux États membres l'obligation de déterminer les conditions

dans lesquelles la base d'imposition sera réduite a posteriori. Cette disposition oblige, en principe, les États membres à réduire la base d'imposition chaque fois que, postérieurement à la conclusion d'une opération, une partie ou la totalité de la contrepartie n'est pas perçue par l'assujetti (voir arrêts du 3 juillet 1997, Goldsmiths, C-330/95, Rec. p. I-3801, points 16 à 18, et du 29 mai 2001, Freemans, C?86/99, Rec. p. I?4167, point 33).

36 Ainsi qu'il découle des points 25 à 27 du présent arrêt, une telle disposition n'avait pas d'équivalent dans la deuxième directive. En outre, le fait que le Conseil de l'Union européenne ait adopté l'article 11, C, paragraphe 1, de la sixième directive, en sus de son article 11, A, corrobore l'interprétation selon laquelle ledit article 11, C, n'était pas inhérent à l'article 11, A, de la sixième directive ou à son prédécesseur, l'article 8, sous a), de la deuxième directive.

37 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 8, sous a), de la deuxième directive doit être interprété en ce sens qu'il ne confère pas à un assujetti le droit de considérer a posteriori la base d'imposition d'une livraison de biens comme réduite lorsque, après le moment où est intervenue cette livraison de biens, un agent a reçu du fournisseur un crédit qu'il a choisi de prendre soit sous la forme d'un paiement en espèces, soit sous la forme d'un crédit à valoir sur des montants dus au fournisseur pour des livraisons de biens déjà effectuées.

Sur les dépens

38 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 (deuxième chambre) dit pour droit:

L'article 8, sous a), 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, doit être interprété en ce sens qu'il ne confère pas à un assujetti le droit de considérer a posteriori la base d'imposition d'une livraison de biens comme réduite lorsque, après le moment où est intervenue cette livraison de biens, un agent a reçu du fournisseur un crédit qu'il a choisi de prendre soit sous la forme d'un paiement en espèces, soit sous la forme d'un crédit à valoir sur des montants dus au fournisseur pour des livraisons de biens déjà effectuées.

Signatures

* Langue de procédure: l'anglais.