

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

16 mai 2013 (*)

«Taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/CE – Article 66, sous a) à c) – Prestations de services de transport et d'expédition – Exigibilité – Date de l'encaissement du prix et au plus tard le 30^e jour suivant la prestation – Émission antérieure de la facture»

Dans l'affaire C-169/12,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne), par décision du 4 janvier 2012, parvenue à la Cour le 10 avril 2012, dans la procédure

TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o.

contre

Minister Finansów,

LA COUR (sixième chambre),

composée de Mme M. Berger, président de chambre, MM. A. Borg Barthet (rapporteur) et E. Levits, juges,

avocat général: M. M. Wathelet,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o., par MM. Z. Modzelewski et M. Militz, en qualité de conseillers,
- pour le gouvernement polonais, par MM. M. Szpunar et B. Majczyna, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par Mmes J. Hottiaux et C. Soulay, 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 de l'article 66, sous a) à c), 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), telle que modifiée par la directive 2008/117/CE du Conseil, du 16 décembre 2008 (JO L 14, p. 7, ci-après la «directive TVA»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant TNT Express Worldwide

(Poland) sp. z o.o. (ci-après «TNT») au Minister Finansów (ministre des Finances) au sujet de la détermination du moment auquel la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») devient exigible.

Le cadre juridique

La réglementation de l'Union

3 Conformément au considérant 24 de la directive TVA:

«Les notions de fait générateur et d'exigibilité de la taxe devraient être harmonisées pour que la mise en application et les modifications ultérieures du système commun de TVA prennent effet à la même date dans tous les États membres.»

4 Aux termes de l'article 63 de cette directive:

«Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée.»

5 En vertu de l'article 64 de ladite directive:

«1. Lorsqu'elles donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs, les livraisons de biens, autres que celles ayant pour objet la location d'un bien pendant une certaine période ou la vente à tempérament d'un bien visées à l'article 14, paragraphe 2, point b), et les prestations de services sont considérées comme effectuées au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou paiements se rapportent.

2. [...]

Les États membres peuvent prévoir que, dans certains cas, autres que ceux visés au premier alinéa, les livraisons de biens et les prestations de services qui ont lieu de manière continue sur une certaine période sont considérées comme effectuées au moins à l'expiration d'un délai d'un an.»

6 L'article 65 de la directive TVA dispose:

«En cas de versements d'acomptes avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée, la taxe devient exigible au moment de l'encaissement, à concurrence du montant encaissé.»

7 L'article 66 de la directive TVA dispose:

«Par dérogation aux articles 63, 64 et 65, les États membres peuvent prévoir que la taxe devient exigible pour certaines opérations ou certaines catégories d'assujettis à un des moments suivants:

- a) au plus tard lors de l'émission de la facture;
- b) au plus tard lors de l'encaissement du prix;
- c) en cas d'absence d'émission ou d'émission tardive de la facture, dans un délai déterminé à compter de la date du fait générateur.

[...]»

8 Aux termes de l'article 167 de cette directive:

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

9 La directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010 (JO L 189, p. 1) a introduit dans la directive 2006/112 un article 167 bis qui devra être transposé par les États membres au plus tard le 31 décembre 2012 et qui est libellé comme suit:

«Les États membres peuvent prévoir, dans le cadre d'un régime facultatif, que le droit à déduction des assujettis dont la TVA devient exigible uniquement conformément à l'article 66, point b), est reporté jusqu'à ce que la taxe sur les biens ou services qui lui sont fournis ait été payée au fournisseur de biens ou prestataire de services.

Les États membres qui appliquent le régime facultatif visé au premier alinéa fixent, pour les assujettis utilisant le régime sur leur territoire, un seuil fondé sur le chiffre d'affaires annuel de l'assujetti, calculé conformément à l'article 288. Ce seuil ne peut dépasser 500 000 [euros] ou sa contre-valeur en monnaie nationale. Les États membres peuvent toutefois relever ce seuil jusqu'à 2 000 000 [d'euros] ou sa contre valeur en monnaie nationale après consultation du comité de la TVA. Toutefois, cette consultation n'est pas nécessaire pour les États membres qui appliquaient un seuil supérieur à 500 000 [euros] ou sa contre-valeur en monnaie nationale au 31 décembre 2012.

Les États membres informent le comité de la TVA des mesures nationales adoptées en vertu du premier alinéa.»

La réglementation polonaise

10 En application de l'article 19, paragraphes 1, 4 et 13, point 2, de la loi relative à la taxe sur les biens et les services (ustawa o podatku od towarów i usług), du 11 mars 2004 (Dz. U. n° 54, position 535, ci-après la «loi relative à la TVA»):

«1. L'obligation fiscale prend naissance au moment de la livraison de la marchandise ou de la prestation de services, sous réserve des paragraphes 2 à 21 du présent article, de l'article 14, paragraphe 6, de l'article 20, ainsi que de l'article 21, paragraphe 1.

[...]

4. Au cas où la livraison de la marchandise ou la prestation de services doivent être confirmées par une facture, l'obligation fiscale prend naissance au moment de l'émission de la facture, mais au plus tard 7 jours à compter du jour de la livraison de la marchandise ou de la prestation de services.

[...]

13. L'obligation fiscale prend naissance au moment de:

[...]

2) L'encaissement de l'intégralité ou d'une partie du prix, mais au plus tard 30 jours à compter du jour de la prestation des services suivants:

a) transport de personnes et de marchandises par rail, véhicules automobiles, navires de haute mer, bâtiments de navigation intérieure et de cabotage, ferrys, avions et hélicoptères,

- b) expédition et transbordement,
- c) services dans les ports maritimes et de commerce,
- d) services en matière de construction et de montage.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

11 Dans le cadre de son activité économique, TNT, société à responsabilité limitée établie à Varsovie (Pologne), effectue des prestations de services de distribution de courrier, de transport et d'expédition.

12 TNT établit chaque semaine pour ses clients une facture avec TVA. Pour certains clients, preneurs de nombreuses prestations de service, les factures sont émises à une fréquence convenue. Les factures reprennent alors tous les services effectués pour ce client spécifique pendant une période imposable donnée. Le délai de paiement de la créance dont la facture fait foi est habituellement fixé à 7, 14 ou 21 jours après la date d'émission de celle-ci. TNT tient compte du chiffre d'affaires résultant d'une facture donnée pendant la période imposable au cours de laquelle cette facture a été émise.

13 Par conséquent, aux fins de la fixation du moment de la naissance de l'obligation fiscale, TNT ne sépare pas les services figurant sur la facture entre, d'une part, les services de distribution du courrier et, d'autre part, les services de transport et d'expédition. Comme les factures sont émises au plus tard dans les derniers jours d'une période imposable, la taxe au titre des prestations de services effectuées au cours du mois considéré est comptabilisée dans les registres et les déclarations TVA établis pour le mois de la prestation de services.

14 Dans ce cadre, TNT s'est adressée au Minister Finansów afin d'obtenir un avis individuel concernant les dispositions du droit fiscal applicables dans le domaine de la taxe sur les biens et les services et notamment sur la question de savoir si ladite société avait le droit, au titre de l'article 19, paragraphe 13, point 2, de la loi relative à la TVA, de prendre en considération le chiffre d'affaires pendant la période imposable au cours de laquelle la facture a été émise, même si elle n'a perçu aucun paiement pendant ladite période, et que 30 jours n'étaient pas encore écoulés depuis la prestation du service en cause ou si, dans la négative, elle avait le droit de considérer la date de l'émission de la facture comme celle à laquelle l'obligation fiscale a pris naissance, conformément à l'article 19, paragraphe 4, de la loi relative à la TVA, sans tenir compte des conditions figurant à l'article 19, paragraphe 3, point 2, de ladite loi, lequel serait contraire à l'article 66 de la directive TVA.

15 Dans un rescrit du 14 décembre 2009, le Minister Finansów a considéré que le point de vue de TNT était infondé. S'agissant des prestations de services de distribution du courrier fournies par TNT, le Minister Finansów a considéré que l'obligation fiscale prenait naissance conformément aux principes généraux fixés à l'article 19, paragraphes 1 et 4, de la loi relative à la TVA. Concernant les autres services (transport et expédition), le moment auquel intervient le fait générateur de l'obligation fiscale doit être fixé conformément aux règles prévues à l'article 19, paragraphe 13, point 2, de la loi relative à la TVA. Pour ces services, la taxe doit être indiquée dans la déclaration afférente au mois au cours duquel l'obligation fiscale a pris naissance et non dans la déclaration relative au mois au cours duquel la facture documentant ces services a été émise.

16 TNT a ensuite introduit un recours auprès du Wojewódzki Sąd Administracyjny à Varsovie. À l'appui de son recours, elle a fait valoir qu'elle avait le droit, pour tous les services effectués,

qu'il s'agisse tant des services de distribution du courrier que des services de transport et d'expédition, de prendre en considération, aux fins de la TVA, le chiffre d'affaires pendant la période imposable au cours de laquelle la facture afférente à un service donné a été émise, même si elle n'en a pas encaissé le prix pendant cette période, et que 30 jours ne se sont pas encore écoulés depuis la prestation de ces services.

17 Par son jugement du 30 septembre 2010, le Wojewódzki Sąd Administracyjny a rejeté le recours de TNT qui a dès lors formé un pourvoi en cassation devant le Naczelny Sąd Administracyjny.

18 Par son pourvoi, TNT reproche au Wojewódzki Sąd Administracyjny d'avoir interprété de manière erronée l'article 19, paragraphe 13, point 2, sous a) et b), de la loi relative à la TVA, en n'ayant pas pris en compte les articles 63 à 66 de la directive TVA. Selon TNT, l'article 66 de la directive TVA prévoit que l'obligation fiscale naît par rapport à un fait déterminé, mais au plus tard à la date de l'encaissement du prix. En revanche, les dispositions nationales prévoient, à tort, que l'encaissement du prix entraîne la naissance de l'obligation fiscale, cette dernière intervenant toutefois au plus tard à un moment déterminé (30 jours) à compter de la prestation de services.

19 Lors de l'examen du pourvoi, la juridiction de renvoi a émis des doutes concernant l'interprétation de l'article 66 de la directive TVA et a considéré que le bien-fondé des moyens invoqués par TNT devait s'apprécier au regard de l'interprétation des dispositions de cette directive.

20 Dans ces conditions, le Naczelny Sąd Administracyjny a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 66, sous a) [à] c), de la directive [TVA] doit-il être interprété en ce sens que, en cas d'émission, par l'assujetti, d'une facture afférente à une prestation de services relevant de la compétence conférée à l'État membre [par] cet article (par dérogation aux articles 63 [à] 65 de la directive [TVA]), l'exigibilité de la taxe (obligation fiscale) peut être fixée, sur le fondement de l'article 66, sous b), de la directive [TVA], au jour de l'encaissement du prix, mais au plus tard 30 jours après la prestation de services?

2) L'article 66, sous a) et b), de la directive [TVA] doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose aux dispositions nationales polonaises figurant à l'article 19, paragraphe 13, point 2, sous a) et b), de la loi [relative à la TVA], qui prévoient que l'obligation fiscale (le fait générateur de la taxe pour certaines transactions) prend naissance, pour les services de transport et d'expédition, au moment de l'encaissement de la totalité ou d'une partie du prix, mais au plus tard 30 jours à compter du jour de la prestation desdits services, même lorsque la facture émise et délivrée au plus tard dans un délai de sept jours à compter de la prestation de services prévoit un délai de paiement postérieur, et que le preneur des services est autorisé à déduire la taxe d'amont au cours de la période imposable de réception de la facture, qu'il ait ou non acquitté le prix de la prestation de services?»

Sur les questions préjudicielles

21 Par ses deux questions, qu'il y a lieu d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 66 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit que la TVA devient exigible, pour les services de transport et d'expédition, à la date de l'encaissement de la totalité ou d'une partie du prix, mais au plus tard 30 jours à compter du jour de la prestation de ces services, même lorsque la facture a été émise plus tôt et prévoit un délai de paiement postérieur.

22 Il convient de constater, tout d'abord, qu'il ressort de la directive TVA que la TVA devient exigible, en principe, au moment même où intervient le fait générateur de cette taxe. L'article 63 de ladite directive reflète ce principe fondamental en disposant que le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible à la date à laquelle la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée.

23 L'article 66 de la directive TVA autorise cependant les États membres à prévoir que la TVA devient exigible après l'intervention du fait générateur à l'un des trois moments suivants, à savoir au plus tard lors de l'émission de la facture, au plus tard lors de l'encaissement du prix, ou, en l'absence d'émission ou en cas d'émission tardive de la facture, dans un délai déterminé à compter de la date du fait générateur.

24 En tant qu'il constitue une dérogation à la règle énoncée à l'article 63 de la directive TVA, l'article 66 de celle-ci doit faire l'objet d'une interprétation stricte (voir, par analogie, arrêt du 7 mars 2013, Efir, C-19/12, point 31).

25 Si le fait que le législateur a largement étendu le champ des dérogations admissibles permet de supposer qu'il a entendu laisser aux États membres un large pouvoir d'appréciation (voir arrêt du 26 octobre 1995, Italitica, C-144/94, Rec. p. I-3653, point 15), toutefois, cela ne permet pas de considérer qu'un État membre dispose d'une marge d'appréciation pour déterminer un moment où la taxe devient exigible autre que l'un de ceux prévus à l'article 66, sous a) à c), de la directive TVA.

26 Or, en premier lieu, l'article 19, paragraphe 13, point 2, de la loi relative à la TVA prévoit que, en ce qui concerne certaines transactions, en l'occurrence les services de transport et d'expédition, l'obligation fiscale prend naissance à la date de l'encaissement de l'intégralité ou d'une partie du prix, mais au plus tard 30 jours à compter du jour où la prestation du service en cause est réalisée.

27 En second lieu, il convient de relever que, conformément à l'article 66, sous b), de la directive TVA, les États membres peuvent prévoir que la TVA devient exigible pour certaines transactions ou certaines catégories d'assujettis «au plus tard lors de l'encaissement du prix». Cette disposition fixe des délais et indique l'ultime moment de l'exigibilité de la TVA pour des transactions données qu'un État membre a décidé de réglementer de cette façon. Ce moment correspond à l'encaissement du prix de la transaction.

28 La Cour a eu l'occasion d'interpréter l'article 10, paragraphe 2, 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), [devenu article 66, sous a), de la directive TVA] dans le sens que, lorsqu'un État membre opte pour la dérogation prévue à cette disposition, c'est-à-dire qu'il rend la taxe exigible au plus tard lors de la délivrance de la facture ou du document en tenant lieu, il dispose de la faculté prévue au troisième tiret de l'article 10, paragraphe 2, de la directive 77/388 [devenu article 66, sous c), de la directive TVA] de prévoir que la taxe devienne exigible «en cas de non-délivrance ou de délivrance tardive de la facture ou du document en tenant lieu, dans un délai déterminé à compter de la date du fait générateur» (voir arrêt Italitica, précité, point 22).

29 Il importe également de relever que, dans ce même arrêt, la Cour a ajouté que, «si une telle faculté n'a pas été prévue lorsqu'un État membre opte pour la dérogation prévue au deuxième tiret [de l'article 10, paragraphe 2, de la directive 77/388, devenu article 66, sous b), de la directive TVA], cela résulte vraisemblablement du fait que le législateur [de l'Union] a considéré que l'intérêt d'un opérateur économique à encaisser la contrepartie du service effectué représentait un

encouragement suffisant pour assurer le paiement rapide de la prestation» (voir, en ce sens, arrêt *Italittica*, précité, point 23).

30 Il s'ensuit que le législateur n'a pas prévu de faculté pour un État membre qui choisit l'option prévue à l'article 66, sous b), de la directive TVA d'établir un délai dans lequel la taxe devient exigible. De plus, l'application de l'article 66, sous c), de cette directive et le délai qu'il prévoit ne peuvent être liés qu'à celle de cet article, sous a), puisque le délai est subordonné à l'absence de facture ou de son émission tardive et non à l'absence de l'encaissement ou à un encaissement tardif.

31 Il convient également de rappeler que, ainsi qu'il résulte du considérant 24 de la directive TVA, les notions de «fait générateur» et d'«exigibilité de la taxe» devraient être harmonisées pour que la mise en application et les modifications ultérieures du système commun de TVA prennent effet à la même date. Le législateur de l'Union a entendu harmoniser de façon maximale la date à laquelle naît l'obligation fiscale dans tous les États membres afin de garantir un prélèvement uniforme de cette taxe.

32 Dans ces circonstances, la situation dans laquelle l'obligation fiscale naît au plus tard 30 jours à compter de la prestation du service, pour autant que l'encaissement du prix n'ait pas eu lieu avant cette date, n'est pas conforme à la directive TVA, car une telle formulation aboutirait à combiner le libellé de l'article 66, sous b), de cette directive à un délai dans lequel la taxe devient exigible.

33 À cet égard, la juridiction de renvoi estime que des doutes subsistent quant au point de savoir si, au cours de la période précédant l'adoption de l'article 167 bis de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2010/45, les États membres étaient autorisés à introduire un système dans lequel le report du moment auquel la taxe devient exigible auprès du fournisseur ne correspondait pas au report du moment auquel prenait naissance le droit à déduction de la TVA en amont chez l'acquéreur, lequel était en droit d'effectuer la déduction dès réception de la facture.

34 Il convient de relever que cet article 167 bis a été introduit dans le but de permettre aux États membres d'introduire une dérogation concernant la date à laquelle le droit à déduction peut être exercé pour les assujettis déclarant la TVA dans le cadre d'un régime facultatif de comptabilité de caisse destiné à simplifier le paiement de la taxe pour les petites entreprises.

35 Force est de constater à cet égard que si ledit article 167 bis se réfère directement à l'article 66, sous b), de la directive TVA, cette disposition concerne la fixation du moment auquel l'acquéreur peut faire usage de son droit à déduction de la TVA en amont. Or, l'affaire pendante devant la juridiction nationale porte exclusivement sur la question de l'exigibilité de la taxe auprès du fournisseur.

36 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux questions posées que l'article 66 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit que la TVA devient exigible, pour les services de transport et d'expédition, à la date de l'encaissement de la totalité ou d'une partie du prix, mais au plus tard 30 jours à compter du jour de la prestation de ces services, même lorsque la facture a été émise plus tôt et prévoit un délai de paiement postérieur.

Sur les dépens

37 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 (sixième chambre) dit pour droit:

L'article 66 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2008/117/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit que la taxe sur la valeur ajoutée devient exigible, pour les services de transport et d'expédition, à la date de l'encaissement de la totalité ou d'une partie du prix, mais au plus tard 30 jours à compter du jour de la prestation de ces services, même lorsque la facture a été émise plus tôt et prévoit un délai de paiement postérieur.

Signatures

* Langue de procédure: le polonais.