

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

11 juin 2015 (*)

«Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Articles 9, 73, 78, premier alinéa, sous a), et 79, premier alinéa, sous c) – Base d'imposition – Inclusion du montant des taxes communales d'occupation du sous-sol acquittées par la société concessionnaire du réseau de distribution de gaz dans la base d'imposition de la TVA applicable à la prestation fournie par cette société à la société chargée de la commercialisation du gaz»

Dans l'affaire C-256/14,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal), par décision du 19 novembre 2013, parvenue à la Cour le 28 mai 2014, dans la procédure

Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA

contre

Autoridade Tributária e Aduaneira,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M. A. Ó Caoimh, président de chambre, MM. E. Jarašiūnas (rapporteur) et C. G. Fernlund, juges,

avocat général: M. N. Jääskinen,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

– pour Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA, par Mes N. Pena et L. Scolari, advogados,

– pour le gouvernement hellénique, par Mmes M. Germani et K. Karavasili, en qualité d'agents,

– pour le gouvernement portugais, par MM. L. Inez Fernandes et R. Campos Laires ainsi que par Mme A. Cunha, en qualité d'agents,

– pour la Commission européenne, par M. P. Guerra e Andrade et Mme L. Lozano Palacios, 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 la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1, ci-après la «directive TVA»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA (ci-après «Lisboagás») à l'Autoridade Tributária e Aduaneira (autorité fiscale et douanière) au sujet des actes d'autoliquidation de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») relatifs aux mois de mai, de juin et de juillet 2012.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA dispose:

«Est considéré comme 'assujetti' quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme 'activité économique' toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.»

4 Aux termes de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de cette directive:

«Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.»

5 L'article 73 de la directive TVA prévoit:

«Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.»

6 Selon l'article 78, premier alinéa, sous a), de cette directive, les impôts, les droits, les prélèvements et les taxes, à l'exception de la TVA elle-même, sont à comprendre dans la base d'imposition.

7 En revanche, en vertu de l'article 79, premier alinéa, sous c), de ladite directive, ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition les montants reçus par un assujetti de la part de son acquéreur ou de son preneur, en remboursement des frais exposés au nom et pour le compte de ces derniers et qui sont portés dans sa comptabilité dans des comptes de passage.

Le droit portugais

8 Aux termes de l'article 2 du code de la taxe sur la valeur ajoutée (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, ci-après le «CIVA»):

«1 – Sont assujettis à la taxe:

a) les personnes physiques ou morales qui, d'une manière indépendante et de façon habituelle, exercent des activités de production, de commerce ou de prestation de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales, ainsi que celles qui, au même titre indépendant, pratiquent une seule opération taxable, pour autant que cette opération soit accessoire à l'exercice desdites activités, quel que soit le lieu où elle se déroule, ou lorsque, indépendamment d'un tel lien, cette opération remplit les conditions de l'incidence réelle de l'impôt sur le revenu des personnes physiques [...] et de l'impôt sur le revenu des personnes morales [...]

[...]

2 – Toutefois, l'État et les autres personnes morales de droit public ne sont pas assujettis à la taxe lorsqu'ils accomplissent des opérations en exerçant leurs pouvoirs d'autorité, même lorsqu'ils perçoivent à cette occasion des redevances ou toute autre contrepartie, dans la mesure où leur non-assujettissement ne provoque pas de distorsions de concurrence.

[...]»

9 L'article 16 du CIVA dispose:

«1 – Sans préjudice des dispositions des paragraphes 2 et 10, la base d'imposition des livraisons de biens et des prestations de services imposables correspond à la valeur de la contrepartie obtenue ou à obtenir de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers.

[...]

5 – Sont à comprendre dans la base d'imposition des livraisons de biens et des prestations de services imposables les éléments suivants:

a) les impôts, droits, prélèvements et taxes, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même;

[...]

6 – Ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition visée au paragraphe précédent les éléments suivants:

[...]

c) les montants acquittés au nom et pour le compte de l'acquéreur des biens ou du preneur des services, dûment portés dans des comptes de tiers par l'assujetti;

[...]»

10 Aux termes de l'article 3 de la loi no 53/E/2006, portant approbation du régime général des taxes des collectivités locales (Lei no 53/E/2006, Aprova o regime geral das taxas das autarquias locais), du 29 décembre 2006 (*Diário da República*, 1re série, no 249, du 29 décembre 2006):

«Les taxes des collectivités locales sont des prélèvements qui reposent sur la prestation concrète

d'un service public local, sur l'utilisation privée de biens du domaine public et privé des collectivités locales ou sur la suppression d'un obstacle juridique au comportement des particuliers, lorsque cela relève des collectivités locales conformément à la loi.»

11 L'article 6, paragraphe 1, sous c), de cette loi permet aux communes d'appliquer une telle taxe «en cas d'utilisation ou d'exploitation des biens communaux du domaine public ou privé».

Les faits du litige au principal et les questions préjudicielles

12 Lisboagás est le concessionnaire exclusif du service public du réseau de distribution de gaz dans des communes de la région de Lisbonne (Portugal), chargé, en particulier, du développement, de l'exploitation et de la maintenance de ce réseau. Celui-ci étant notamment constitué de canalisations installées en sous-sol dans le domaine public de certaines communes situées dans la zone de concession, Lisboagás est soumise au paiement de taxes d'occupation du sous-sol (ci-après les «TOS») imposées par ces communes.

13 Conformément au contrat de concession, Lisboagás, après avoir réglé les TOS aux communes, répercute le montant de ces taxes sur la société chargée de la commercialisation du gaz dans la zone de concession lorsqu'elle facture à cette dernière l'utilisation des infrastructures du réseau pour la fourniture de gaz aux consommateurs. Par la suite, cette dernière société répercute le montant des TOS sur les consommateurs dans la facture de fourniture de gaz.

14 Suivant les instructions de l'administration fiscale, Lisboagás a liquidé la TVA au taux normal de 23 % sur les montants des TOS qui ont été répercutés, par la suite, sur les consommateurs durant les mois de mai, de juin et de juillet 2012. Elle a fait figurer cette TVA dans ses déclarations périodiques correspondantes et s'en est acquittée en temps utile.

15 Après le rejet de ses demandes gracieuses tendant à la restitution de la TVA, Lisboagás a, le 29 avril 2013, saisi le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) d'un recours.

16 À l'appui de ce recours, Lisboagás soutient, notamment, que la répercussion des TOS ne constitue pas une «activité économique», au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, en raison de l'absence de contrepartie directe ou indirecte, de sorte qu'il ne s'agit pas d'une prestation à titre onéreux et qu'elle ne génère pas de valeur ajoutée.

17 Par ailleurs, selon Lisboagás, l'article 78, premier alinéa, sous a), de la directive TVA, transposé par l'article 16, paragraphe 5, sous a), du CIVA, n'est pas applicable aux TOS, puisque ces dernières ne présentent pas de lien direct avec des opérations imposables effectuées par elle, qu'elles ne sont pas liées à l'exercice de l'activité faisant l'objet du contrat de concession et que, en particulier, leur perception ne représente pas la contrepartie effective d'une opération imposable effectuée par elle à l'égard de l'entité qui commercialise le gaz.

18 Elle ajoute que, les TOS étant exclues du champ d'application de la TVA lors de leur perception par les communes en vertu de l'article 2 du CIVA, leur simple répercussion sans aucune marge ne devrait pas donner lieu à leur inclusion dans la base d'imposition de la TVA. Le principe de neutralité de la TVA imposerait, en effet, que le traitement au regard de la TVA d'une dépense déterminée soit maintenu lorsque le montant exact de cette dépense est refacturé à un tiers.

19 L'Autoridade Tributária e Aduaneira fait valoir que le fait de restituer à Lisboagás le montant de la TVA qu'elle a liquidée et reçue de la part de son client conduirait à un enrichissement sans cause que la législation nationale et le droit de l'Union ne permettent pas.

20 En outre, elle fait observer que l'usage ou l'utilisation d'un bien du domaine public implique un acte de consommation qui, aux fins de la TVA, équivaut à une prestation de services et qu'il ne saurait être prétendu que le paiement des TOS ne présente pas de lien direct avec les opérations imposables réalisées par Lisboagás, dès lors que la distribution de gaz est effectuée par le sous-sol d'une circonscription ou d'une commune donnée.

21 Elle considère que, si la perception des TOS n'est pas soumise à la TVA, dans la mesure où la concession de biens du domaine public est accordée par les communes dans l'exercice de leurs pouvoirs d'autorité, la répercussion de la taxe effectuée par une personne morale de droit privé fait partie, quant à elle, d'une prestation de services composée qui se termine par la fourniture de gaz aux consommateurs.

22 La juridiction de renvoi observe que la requérante au principal sollicite la présentation d'une demande de décision préjudicielle et que la décision qu'elle prendra pour trancher le litige au principal ne sera pas susceptible de recours.

23 Dans ces conditions, le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Le droit de l'Union s'oppose-t-il à ce que la TVA soit liquidée à l'occasion de la répercussion, sans aucune marge, par une entreprise privée qui fournit des infrastructures de distribution de gaz naturel à une entreprise qui acquiert ses services, des montants des taxes d'occupation du sous-sol payés aux communes dans lesquelles sont situées les canalisations qui composent ces infrastructures?

2) Les TOS étant recouvrées par les collectivités locales dans l'exercice de leurs pouvoirs d'autorité, sans que la TVA ne leur soit imputée, le droit de l'Union s'oppose-t-il à ce que la TVA soit liquidée à l'occasion de la répercussion des montants de ces taxes, payés par une entreprise privée qui fournit des infrastructures de distribution de gaz naturel, à une entreprise qui acquiert ses services?»

Sur les questions préjudicielles

24 La Commission faisant observer, quant à la recevabilité de la demande de décision préjudicielle, que la juridiction de renvoi ne précise pas les dispositions du droit de l'Union dont elle sollicite l'interprétation ni les raisons qui l'ont conduite à s'interroger sur l'interprétation de ce droit, il convient de rappeler que l'article 94, sous c), du règlement de procédure de la Cour prévoit, en effet, que la demande de décision préjudicielle doit contenir un exposé des raisons qui ont conduit la juridiction de renvoi à s'interroger sur l'interprétation ou la validité de certaines dispositions du droit de l'Union ainsi que le lien qu'elle établit entre ces dispositions et la législation nationale applicable au litige au principal.

25 Toutefois, les questions portant sur le droit de l'Union bénéficiant d'une présomption de pertinence, le rejet par la Cour d'une demande formée par une juridiction nationale n'est possible que lorsqu'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (voir, notamment,

arrêts Cipolla e.a., C-94/04 et C-202/04, EU:C:2006:758, point 25, ainsi que Chartered Institute of Patent Attorneys, C-307/10, EU:C:2012:361, point 32).

26 En l'occurrence, malgré l'absence de précisions dans la décision de renvoi concernant les dispositions du droit de l'Union dont il est sollicité l'interprétation et les raisons ayant conduit la juridiction de renvoi à s'interroger sur l'interprétation de ce droit, il se déduit de l'exposé du litige au principal présenté dans cette décision, ainsi que des questions posées, que ces dernières portent sur l'interprétation de la directive TVA et que les dispositions pertinentes pour y répondre, au regard notamment des arguments avancés par Lisboagás, sont les articles 9, paragraphe 1, 73, 78, premier alinéa, sous a), et 79, premier alinéa, sous c), de cette directive. En outre, il ressort de ladite décision qu'une réponse à ces questions d'interprétation du droit de l'Union est nécessaire à la solution dudit litige.

27 Il s'ensuit que la demande de décision préjudicielle est recevable.

28 Sur le fond, par ses deux questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 9, paragraphe 1, 73, 78, premier alinéa, sous a), et 79, premier alinéa, sous c), de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que le montant de taxes, telles que celles en cause au principal, qui est payé aux communes par la société concessionnaire du réseau de distribution de gaz en raison de l'utilisation du domaine public desdites communes et qui est répercuté ensuite par cette société sur une autre société, chargée de la commercialisation du gaz, puis par cette dernière sur les consommateurs finals, doit être inclus dans la base d'imposition de la TVA applicable à la prestation fournie par la première de ces sociétés à la seconde.

29 Selon l'article 78, premier alinéa, sous a), de la directive TVA, les taxes sont, à l'exception de la TVA elle-même, à comprendre dans la base d'imposition de la TVA. La Cour a déjà précisé que, pour qu'une taxe puisse relever de la base d'imposition de la TVA, alors même qu'elle ne représente pas de valeur ajoutée et qu'elle ne constitue pas la contrepartie économique de la livraison de biens ou de la prestation de services, elle doit présenter un lien direct avec cette livraison ou cette prestation et que la question de savoir si le fait générateur de ladite taxe coïncide avec celui de la TVA est un élément déterminant pour établir l'existence d'un tel lien (voir, en ce sens, arrêts *De Danske Bilimportører*, C-98/05, EU:C:2006:363, point 17; *Commission/Pologne*, C-228/09, EU:C:2010:295, point 30; *Commission/Autriche*, C-433/09, EU:C:2010:817, point 34, ainsi que *TVI*, C-618/11, C-637/11 et C-659/11, EU:C:2013:789, points 37 et 39).

30 En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que les TOS sont payées par Lisboagás aux communes, préalablement à l'opération soumise à la TVA intervenant entre Lisboagás et la société chargée de la commercialisation du gaz auprès des consommateurs et indépendamment de cette opération, en contrepartie de l'utilisation du domaine public communal du fait de la présence dans celui-ci des infrastructures du réseau de gaz que Lisboagás exploite. Celle-ci répercute, ensuite, le montant de ces TOS sur la société chargée de la commercialisation du gaz lorsqu'elle facture à cette dernière l'utilisation desdites infrastructures pour la fourniture du gaz aux consommateurs.

31 Il en découle que les TOS ne représentent pas de valeur ajoutée et ne constituent pas la contrepartie économique de l'opération soumise à la TVA intervenant entre la société concessionnaire du réseau de distribution de gaz et la société chargée de la commercialisation du gaz et que le fait générateur de ces TOS ne coïncide pas avec celui de la TVA, de sorte qu'elles ne présentent pas de lien direct avec cette opération.

32 Par conséquent, les TOS ne relèvent pas des taxes devant être comprises, en vertu de

l'article 78, premier alinéa, sous a), de la directive TVA, dans la base d'imposition de la TVA.

33 Au demeurant, en répercutant le montant des TOS sur la société chargée de la commercialisation du gaz lors de la facturation à celle-ci de l'utilisation desdites infrastructures pour la fourniture du gaz aux consommateurs, Lisboagás répercute non pas les TOS en tant que telles, mais le prix de l'utilisation du domaine public communal. Ce prix fait partie de l'ensemble des coûts supportés par Lisboagás et entrant dans le prix de sa prestation à payer par la société chargée de la commercialisation du gaz. Le fait que, conformément au contrat de concession, le montant des TOS fasse l'objet d'une rubrique séparée dans la facture émise par Lisboagás puis dans les factures adressées par la société chargée de la commercialisation du gaz aux consommateurs est, à cet égard, sans incidence.

34 Par conséquent, le montant des TOS constitue un élément de la contrepartie obtenue par Lisboagás de la part de la société chargée de la commercialisation du gaz pour sa prestation, dont il n'est pas contesté qu'elle constitue une «activité économique», au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA. Conformément à l'article 73 de cette directive, ce montant doit, dès lors, être compris dans la base d'imposition de la TVA de cette prestation.

35 Par ailleurs, le montant des TOS ne saurait être exclu de la base d'imposition de la TVA de cette dernière prestation sur le fondement de l'article 79, premier alinéa, sous c), de la directive TVA, dès lors que ce montant est perçu non pas en remboursement de frais exposés au nom et pour le compte de la société chargée de la commercialisation du gaz ou des consommateurs, mais en contrepartie du coût de l'utilisation du domaine communal supporté par Lisboagás pour les besoins de son activité.

36 Contrairement à ce que soutient cette dernière, l'inclusion du montant des TOS dans la base d'imposition de la TVA applicable à la prestation qu'elle fournit à la société chargée de la commercialisation du gaz n'est pas contraire au principe de neutralité fiscale, lequel s'oppose à ce que des livraisons de biens ou des prestations de services semblables, qui se trouvent en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (voir, en ce sens, arrêt BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, point 65 et jurisprudence citée).

37 En effet, en vertu de l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA, les communes ne sont pas considérées comme des assujettis à la TVA lorsqu'elles perçoivent des taxes telles que les TOS tandis que, en application de l'article 9 de ladite directive, les sociétés telles que Lisboagás sont considérées comme des assujettis à la TVA lorsqu'elles exercent des «activités économiques», au sens de cette disposition. D'autre part, ainsi qu'il découle des constatations effectuées aux points 31, 33 et 34 du présent arrêt, la perception des TOS par les communes et la cession, par Lisboagás à la société chargée de la commercialisation du gaz, du droit d'utiliser le réseau de gaz qu'elle exploite moyennant le paiement d'une contrepartie intégrant le montant des TOS ne constituent pas des «opérations semblables».

38 Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux deux questions posées que les articles 9, paragraphe 1, 73, 78, premier alinéa, sous a), et 79, premier alinéa, sous c), de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que le montant de taxes, telles que celles en cause au principal, qui est payé aux communes par la société concessionnaire du réseau de distribution de gaz en raison de l'utilisation du domaine public desdites communes et qui est répercuté ensuite par cette société sur une autre société, chargée de la commercialisation du gaz, puis par celle-ci sur les consommateurs finals, doit être inclus dans la base d'imposition de la TVA applicable à la prestation fournie par la première de ces sociétés à la seconde en vertu de l'article 73 de cette directive.

Sur les dépens

39 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 articles 9, paragraphe 1, 73, 78, premier alinéa, sous a), et 79, premier alinéa, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens que le montant de taxes, telles que celles en cause au principal, qui est payé aux communes par la société concessionnaire du réseau de distribution de gaz en raison de l'utilisation du domaine public desdites communes et qui est répercuté ensuite par cette société sur une autre société, chargée de la commercialisation du gaz, puis par celle-ci sur les consommateurs finals, doit être inclus dans la base d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à la prestation fournie par la première de ces sociétés à la seconde en vertu de l'article 73 de cette directive.

Signatures

* Langue de procédure: le portugais.