

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

2 mai 2019 (*)

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 66 – Fait générateur et exigibilité de la taxe – Moment où la prestation de services est effectuée – Travaux de construction et de montage – Prise en compte du moment de la réception des travaux prévue au contrat de prestation de services »

Dans l'affaire C-224/18,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), par décision du 28 novembre 2017, parvenue à la Cour le 28 mars 2018, dans la procédure

Budimex S.A.

contre

Minister Finansów,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. T. von Danwitz, président de chambre, MM. E. Levits (rapporteur) et P. G. Xuereb, juges,

avocat général : Mme J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour Budimex S.A., par Mme M. Militz, doradca podatkowy,
- pour le gouvernement polonais, par M. B. Majczyna, en qualité d'agent,
- pour la Commission européenne, par Mmes M. Siewierska et N. Gossement, 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 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (ci-après la « directive TVA »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Budimex S.A. au Minister Finansów (ministre des Finances, Pologne) au sujet d'un rescrit fiscal que cette société avait sollicité du ministre des Finances, relatif à la date d'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) au titre de la réalisation de prestations de construction ou de montage.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Aux termes 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 dans tous les États membres. »

4 L'article 2, paragraphe 1, sous c), de cette directive prévoit que sont soumises à la TVA « les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ».

5 L'article 63 de ladite directive est libellé comme suit :

« 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. »

6 L'article 66, premier alinéa, 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 l'absence d'émission ou en cas d'émission tardive de la facture, dans un délai déterminé et au plus tard à l'expiration du délai d'émission des factures imposé par les États membres en application de l'article 222, deuxième alinéa, ou, si aucun délai n'a été imposé par l'État membre, dans un délai déterminé à compter de la date du fait générateur. »

7 Aux termes de l'article 222 de cette directive :

« Pour les livraisons de biens effectuées dans les conditions prévues à l'article 138 ou pour les prestations de services pour lesquelles la TVA est due par le preneur conformément à l'article 196, une facture est émise au plus tard le quinzième jour du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur.

Pour les autres livraisons de biens ou prestations de services, les États membres peuvent imposer des délais aux assujettis pour l'émission des factures. »

Le droit polonais

8 L'article 19a de l'ustawa o podatku od towarów i usług (loi relative à la taxe sur les biens et les services), du 11 mars 2004 (Dz. U. de 2004, no 54, position 535), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après la « loi sur la TVA »), se lit comme suit :

« 1. L'obligation fiscale prend naissance au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée, sous réserve des paragraphes 5 et 7 à 11, de l'article 14, paragraphe 6, de l'article 20 et de l'article 21, paragraphe 1.

2. Lorsque la prestation de services n'a été fournie que partiellement, la prestation est également réputée effectuée lorsqu'une partie de la prestation, pour laquelle une rémunération a été prévue, est effectuée.

[...]

5. L'obligation fiscale prend naissance au moment :

[...]

3) de l'émission de la facture, dans les cas visés à l'article 106b, paragraphe 1, pour :

a) les prestations de services de construction ou de montage,

[...]

7. Dans les cas visés au paragraphe 5, points 3 et 4, si l'assujetti n'a pas émis de facture ou l'a émise tardivement, l'obligation fiscale prend naissance à l'expiration des délais d'émission des factures fixés à l'article 106i, paragraphes 3 et 4, ou, si aucun délai n'a été fixé, à l'expiration du délai de paiement.

[...] »

9 L'article 106b, paragraphe 1, de cette loi dispose :

« L'assujetti est tenu d'émettre la facture afférente à :

1) toute vente, livraison de biens et prestation de services visée à l'article 106a, point 2, effectuée par lui-même en faveur d'un autre contribuable ou d'un autre assujetti à la TVA ou à une taxe similaire, ou en faveur d'une personne morale non assujettie ;

[...] »

10 L'article 106i, paragraphe 3, de ladite loi se lit comme suit :

« La facture est émise au plus tard :

30 jours après que la prestation de services a été effectuée – dans le cas visé à l'article 19a, paragraphe 5, point 3) a) ;

[...]. »

Le litige au principal et la question préjudicielle

11 À la suite d'une demande de rescrit fiscal présentée par Budimex, relative à la date d'exigibilité de la TVA afférente aux travaux de construction et de montage que cette entreprise réalise, le ministre des Finances a indiqué, dans sa réponse du 15 octobre 2014, que la TVA est exigible au moment où l'entrepreneur émet la facture correspondant à ces travaux ou, à défaut, à l'issue d'un délai de 30 jours suivant la date de la réalisation effective desdits travaux.

12 À cet égard, le ministre des Finances a souligné que la circonstance que les stipulations contractuelles sur le fondement desquelles les travaux de construction et de montage sont réalisés prévoient que le maître d'ouvrage qui a commandé ces travaux doit les valider par un procès-verbal de réception, est sans incidence sur la date d'exigibilité de la TVA due.

13 Budimex a saisi le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (tribunal administratif de voïvodie de Varsovie, Pologne) d'un recours dirigé contre la réponse du ministre des Finances du 15 octobre 2014, soutenant que la formalité de validation des travaux réalisés est expressément prévue par les conditions de marché définies par la Fédération internationale des ingénieurs conseils (FIDIC), qui régissent les contrats qu'elle conclut, et qu'elle fait, dès lors, partie intégrante de chaque prestation de construction ou de montage qu'elle réalise. Ce recours a été rejeté par jugement du 30 juillet 2015.

14 Budimex a formé un pourvoi contre ce jugement devant la juridiction de renvoi, laquelle considère que la résolution du litige au principal requiert l'interprétation des dispositions de la directive TVA, dont les dispositions nationales invoquées par Budimex dans le cadre de son pourvoi constituent la transposition.

15 À cet égard, la juridiction de renvoi précise que la résolution de l'affaire au principal dépend de l'interprétation de la notion de « prestation effectuée », au sens de l'article 63 de la directive TVA. En particulier, se poserait la question de savoir si la circonstance qu'une prestation de construction ou de montage n'est considérée comme réalisée, en vertu de stipulations contractuelles, qu'après la réception des travaux par le maître d'ouvrage, est susceptible d'avoir une incidence sur la détermination de la date d'exigibilité de la TVA afférente à cette prestation.

16 C'est dans ce contexte que le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Lorsque les parties à une opération sont convenues que le versement de la rémunération due au titre de travaux de construction ou de montage est subordonné à l'acceptation de leur exécution par le maître d'ouvrage, exprimée dans le procès-verbal de réception, convient-il de considérer, dans le cadre d'une telle opération, que la prestation de services est effectuée, au sens de l'article 63 de la [directive TVA], au moment de l'exécution effective des travaux de construction ou de montage, ou bien au moment de l'acceptation de l'exécution de ces travaux par le maître d'ouvrage exprimée dans le procès-verbal de réception ? »

Sur la question préjudicielle

17 À titre liminaire, il convient de rappeler que, aux termes de l'article 63 de la directive TVA, la taxe devient exigible au moment où la prestation de services est effectuée.

18 L'article 66, premier alinéa, sous c), de cette directive précise, toutefois, que les États membres peuvent prévoir que la taxe devient exigible pour certaines opérations, dans un délai déterminé et au plus tard à l'expiration du délai d'émission des factures imposé par les États membres, en cas d'absence d'émission ou d'émission tardive de la facture relative à la prestation de services fournie.

19 En l'occurrence, il résulte de la décision de renvoi que le législateur polonais a mis en œuvre la faculté qui lui est reconnue aux termes de l'article 66 de la directive TVA, en prévoyant, à l'article 19a, paragraphe 7, et à l'article 106i, paragraphe 3, de la loi sur la TVA, lus conjointement, que, en l'absence d'émission ou d'émission tardive de facture, la TVA devient exigible à l'expiration d'un délai de 30 jours après que la prestation de services a été effectuée.

20 Partant, par sa question, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir si l'article 66, premier alinéa, sous c), de la directive TVA s'oppose, en cas d'absence d'émission ou d'émission tardive de la facture relative à la prestation de services fournie, à ce que la réception formelle de cette prestation soit considérée comme le moment auquel ladite prestation a été effectuée, lorsque, comme dans l'affaire au principal, l'État membre prévoit que la taxe devient exigible à l'expiration d'un délai commençant à courir du jour où la prestation a été effectuée.

21 Il convient d'emblée de rappeler que la directive TVA établit un système commun de TVA fondé, notamment, sur une définition uniforme des opérations taxables (arrêt du 20 juin 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, point 39).

22 En particulier, le considérant 24 de cette directive précise que 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. Ainsi, 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 [arrêt du 16 mai 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, point 31].

23 En vertu de l'article 63 de ladite directive, le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la prestation de services est effectuée.

24 Conformément à l'article 66, premier alinéa, sous c), de cette même directive, les États membres peuvent prévoir que la taxe devient exigible pour certaines opérations ou certaines catégories d'assujettis dans un délai déterminé à compter de la date du fait générateur en cas d'absence d'émission ou d'émission tardive de la facture.

25 En l'occurrence, l'article 19a, paragraphes 5 et 7, de la loi sur la TVA, lu conjointement avec l'article 106i, paragraphe 3, de cette loi, prévoit que, lorsque la facture n'a pas été émise dans un délai de 30 jours après que la prestation de services a été effectuée, la taxe devient exigible.

26 Les parties au principal sont en désaccord sur le moment auquel les prestations réalisées par Budimex ont été effectuées, cette dernière faisant valoir que, en raison des stipulations contractuelles contenues dans les contrats qu'elle conclut, un tel moment ne saurait intervenir qu'après la réception par le maître d'œuvre des travaux, indépendamment de la circonstance qu'ils ont été matériellement réalisés à une date antérieure.

27 S'il est vrai que, s'agissant d'une prestation de services de construction ou de montage, celle-ci est communément considérée comme étant effectuée à la date d'achèvement matériel des travaux, il n'en demeure pas moins que, pour qualifier une opération d'« opération taxable » au sens de la directive TVA, la réalité économique et commerciale constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA, qu'il convient de prendre en compte (voir, en ce sens, arrêt du 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, point 43).

28 Dans ce contexte, il a été jugé que les stipulations contractuelles pertinentes constituent un élément à prendre en considération lorsqu'il s'agit d'identifier le prestataire et le bénéficiaire dans

une opération de « prestation de services » au sens de la directive TVA (arrêt du 20 juin 2013, Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, point 43).

29 Dès lors, il ne saurait être exclu que, en considération de stipulations contractuelles reflétant la réalité économique et commerciale dans le domaine dans lequel la prestation est réalisée, cette dernière ne puisse être considérée comme étant effectuée qu'à un stade postérieur à la date d'achèvement matériel de la prestation, à la suite de la réalisation de certaines modalités indissociablement liées à la prestation et déterminantes pour en assurer la complétude.

30 À cet égard, il y a lieu de rappeler qu'une prestation de services n'est taxable que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique dans le cadre duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective d'un service individualisable fourni au bénéficiaire (arrêt du 2 juin 2016, Lajvér, C?263/15, EU:C:2016:392, point 26 et jurisprudence citée).

31 En l'occurrence, il résulte des précisions apportées par la juridiction de renvoi que les stipulations contractuelles incluses dans les contrats conclus par la requérante au principal prévoient le droit, pour le maître d'œuvre, de vérifier la conformité des travaux de construction ou de montage réalisés avant de les accepter et l'obligation pour le prestataire de procéder aux modifications nécessaires afin que le résultat corresponde effectivement à ce qui a été convenu. À cet égard, Budimex a fait valoir, dans ses observations écrites, qu'il lui était bien souvent impossible de définir la base d'imposition et le montant de la taxe dû avant que soit réalisée la réception des travaux par le maître d'œuvre.

32 Or, d'une part, pour autant que la modalité que constitue l'établissement d'un procès-verbal de réception par le maître d'œuvre n'intervient qu'à l'issue du délai qui lui est accordé pour notifier au prestataire d'éventuelles malfaçons, qu'il lui appartiendrait de corriger afin que la prestation de construction ou de montage soit conforme à ce qui a été convenu, il ne peut être exclu que ladite prestation n'ait pas été entièrement effectuée avant que cette réception n'ait lieu.

33 D'autre part, il y a lieu de rappeler que la base d'imposition pour la prestation d'un service effectuée à titre onéreux est constituée par la contrepartie réellement perçue à cet effet par l'assujetti (arrêt du 7 novembre 2013, Tulic? et Plavo?in, C?249/12 et C?250/12, EU:C:2013:722, point 33).

34 Partant, dans la mesure où il ne serait pas possible de déterminer la contrepartie due par le preneur de services avant que celui-ci n'ait procédé à la réception de la prestation de construction ou de montage, la taxe relative à ces services ne saurait être exigible avant ladite réception.

35 Dans de telles circonstances, et pour autant que la réception des travaux a été convenue dans le contrat de prestation de services, une telle modalité reflétant les normes et les standards ayant cours dans le domaine dans lequel la prestation est réalisée, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, il y a lieu de considérer que cette formalité relève, par elle-même, de la prestation et que, dès lors, elle est déterminante pour considérer que cette prestation a effectivement été effectuée.

36 Il convient d'ajouter que d'autres formalités, telles que, notamment, l'établissement d'un décompte formel des frais engagés ou d'un certificat de paiement final, mentionnées dans la demande de décision préjudicielle, ne sauraient être pertinentes pour la détermination du moment auquel la prestation a été effectuée, dans la mesure où, ne relevant pas de la prestation en tant que telle, elles ne sont pas déterminantes pour constater que celle-ci a effectivement été fournie.

37 Eu égard à tout ce qui précède, il convient de répondre à la question posée que l'article 66,

premier alinéa, sous c), de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas, en cas d'absence d'émission ou d'émission tardive de la facture relative à la prestation de services fournie, à ce que la réception formelle de cette prestation soit considérée comme le moment auquel ladite prestation a été effectuée, lorsque, comme dans l'affaire au principal, l'État membre prévoit que la taxe devient exigible à l'expiration d'un délai commençant à courir du jour où la prestation a été effectuée, dès lors, d'une part, que la formalité de la réception a été convenue par les parties dans le contrat qui les lie aux termes de stipulations contractuelles correspondant à la réalité économique et commerciale du domaine dans lequel la prestation est réalisée et, d'autre part, que cette formalité correspond à l'achèvement matériel de la prestation et fixe définitivement le montant de la contrepartie due, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

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 (septième chambre) dit pour droit :

L'article 66, premier alinéa, sous c), 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 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas, en cas d'absence d'émission ou d'émission tardive de la facture relative à la prestation de services fournie, à ce que la réception formelle de cette prestation soit considérée comme le moment auquel ladite prestation a été effectuée, lorsque, comme dans l'affaire au principal, l'État membre prévoit que la taxe devient exigible à l'expiration d'un délai commençant à courir du jour où la prestation a été effectuée, dès lors, d'une part, que la formalité de la réception a été convenue par les parties dans le contrat qui les lie aux termes de stipulations contractuelles correspondant à la réalité économique et commerciale du domaine dans lequel la prestation est réalisée et, d'autre part, que cette formalité correspond à l'achèvement matériel de la prestation et fixe définitivement le montant de la contrepartie due, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

Signatures

* Langue de procédure : le polonais.