

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62020CJ0156

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

13 janvier 2022 ( \*1 )

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 168 – Droit à déduction – Prestation de services postaux erronément exonérée – TVA réputée intégrée dans le prix commercial de la prestation aux fins de l'exercice du droit à déduction – Exclusion – Notion de TVA “due ou acquittée” »

Dans l'affaire C-156/20,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Supreme Court of the United Kingdom (Cour suprême du Royaume-Uni), par décision du 1er avril 2020, parvenue à la Cour le 6 avril 2020, dans la procédure

Zipvit Ltd

contre

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

LA COUR (première chambre),

composée de M. L. Bay Larsen, vice-président de la Cour, faisant fonction de président de la première chambre, MM. J.-C. Bonichot (rapporteur) et M. Safjan, juges,

avocat général : Mme J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

–

pour Zipvit Ltd, par MM. D. Garcia, L. Allen et W. Shah, solicitors, ainsi que par M. R. Thomas, QC,

–

pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. S. Brandon, en qualité d'agent, assisté de M. S. Grodzinski et Mme E. Mitrophanous, QC,

–

pour le gouvernement tchèque, par MM. M. Smolek, J. Vlášil et O. Serdula, en qualité d'agents,

–

pour le gouvernement hellénique, par Mmes M. Tassopoulou et I. Kotsoni, en qualité d'agents,

—  
pour le gouvernement espagnol, par MM. I. Herranz Elizalde et S. Jiménez García, en qualité d'agents,

—  
pour la Commission européenne, initialement par M. R. Lyal et Mme P. Carlin, puis par Mme P. Carlin, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocate générale en ses conclusions à l'audience du 8 juillet 2021,

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 168, sous a), et de l'article 226, points 9 et 10, 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).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Zipvit Ltd aux Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (administration fiscale et douanière, Royaume-Uni) au sujet de la décision par laquelle ces derniers n'ont pas accédé à sa demande de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Le cadre juridique

3

L'article 63 de la directive 2006/112 prévoit :

« 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. »

4

L'article 90 de cette directive énonce :

« 1. 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.

2. En cas de non-paiement total ou partiel, les États membres peuvent déroger au paragraphe 1. »

5

Aux termes de l'article 132, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112, les États membres exonèrent les prestations de services et les livraisons de biens accessoires à ces prestations, à l'exception des transports de personnes et des télécommunications, effectuées par les services

publics postaux.

6

L'article 167 de ladite directive dispose :

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

7

Aux termes de l'article 168 de la même directive :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

a)

la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ;

[...] »

8

L'article 185 de la directive 2006/112 indique :

« 1. La régularisation a lieu notamment lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration de TVA, entre autres en cas d'achats annulés ou en cas de rabais obtenus.

2. Par dérogation au paragraphe 1, il n'y a pas lieu à régularisation en cas d'opérations totalement ou partiellement impayées, en cas de destruction, de perte ou de vol dûment prouvés ou justifiés et en cas de prélèvements effectués pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons visés à l'article 16.

En cas d'opérations totalement ou partiellement impayées et en cas de vol, les États membres peuvent toutefois exiger la régularisation. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

9

Zipvit, une société établie au Royaume-Uni, exerce une activité commerciale de fourniture de vitamines et de minéraux par correspondance.

10

Du 1er janvier 2006 au 31 mars 2010, Royal Mail, l'opérateur en charge du service public de la poste au Royaume-Uni, a fourni des prestations de services postaux à Zipvit en vertu de contrats qui avaient été négociés individuellement avec cette dernière. Ces prestations ont été regardées comme étant exonérées de TVA sur la base de la législation nationale et de directives publiées par l'administration fiscale et douanière visant à transposer, notamment, l'article 132, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112. Elles ont en conséquence donné lieu à l'émission par Royal Mail de factures sans TVA, indiquant que lesdites prestations en étaient exonérées.

11

La Cour a toutefois rendu, le 23 avril 2009, l'arrêt TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), duquel il ressort que l'exonération de TVA visée à l'article 132, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112 ne s'applique pas aux prestations effectuées par les services publics postaux et dont les conditions ont été négociées individuellement.

12

Zipvit, estimant que les paiements qu'elle avait effectués à Royal Mail devaient, dès lors, être considérés, rétrospectivement, comme incluant la TVA, a transmis deux demandes de déduction de la TVA en amont relatives aux prestations en cause à l'administration fiscale et douanière, le 15 septembre 2009 et le 8 avril 2010, pour un montant total de 415746 livres sterling (GBP) (environ 498900 euros), majoré des intérêts.

13

Par décision du 12 mai 2010, l'administration fiscale et douanière a rejeté ces demandes aux motifs que les prestations en cause n'avaient pas été soumises à la TVA et que cette taxe n'avait pas été acquittée par Zipvit.

14

Le 2 juillet 2010, l'administration fiscale et douanière a réexaminé et confirmé cette décision.

15

Il ressort de la décision de renvoi, d'une part, que Royal Mail n'a pas tenté de récupérer la TVA omise à tort auprès de Zipvit ni de ses autres clients dans la même situation, compte tenu, notamment, des lourdeurs administratives et des coûts que cela aurait engendrés et, d'autre part, que l'administration fiscale et douanière n'a pas non plus émis d'avis d'imposition rectificatif contre Royal Mail, en raison, notamment, de la confiance légitime qu'elle estimait avoir créée au profit de cette entreprise à cet égard.

16

En outre, tant l'administration fiscale et douanière que Royal Mail ne pourraient plus, désormais, entreprendre de telles démarches, compte tenu de l'expiration des délais de prescription.

17

Zipvit a saisi successivement le First-Tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité), Royaume-Uni], l'Upper Tribunal (Tax Chamber) [tribunal supérieur (chambre de la fiscalité), Royaume-Uni], la Court of Appeal (Cour d'appel, Royaume-Uni), puis la Supreme Court of the United Kingdom (Cour suprême du Royaume-Uni), afin que la décision du 2

juillet 2010 soit annulée.

18

Estimant que l'affaire dont elle est saisie soulève des questions d'interprétation de la directive 2006/112 et qu'elle constitue, en outre, un précédent pour de nombreux contentieux en cours, la Supreme Court of the United Kingdom (Cour suprême du Royaume-Uni) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

Dans le cas (i) où une administration fiscale, le prestataire et l'opérateur qui est un assujetti interprètent de manière erronée la législation de l'Union relative à la TVA et traitent une prestation, qui est imposable au taux normal, comme étant exonérée de la TVA, (ii) où le contrat entre le prestataire et l'opérateur indiquait que le prix de la prestation était exprimé hors TVA et prévoyait que, si la TVA était due, l'opérateur devrait en supporter le coût, (iii) où le prestataire n'a jamais demandé et ne peut plus demander à l'opérateur la TVA supplémentaire qui est due, et (iv) où l'administration fiscale ne peut pas ou ne peut plus (en raison de la prescription) demander au prestataire la TVA qui aurait dû être acquittée, l'effet de la [directive 2006/112] est-il que le prix réellement payé est constitué de la combinaison du montant net exigible et de la TVA qui lui est applicable, de sorte que l'opérateur peut demander la déduction de la TVA en amont, conformément à l'article 168, sous a), de la directive 2006/112, en tant que TVA effectivement "acquittée" pour cette prestation ?

2)

À titre subsidiaire, dans ces circonstances, l'opérateur peut-il demander la déduction de la taxe en amont, conformément à l'article 168, sous a), de la directive 2006/112, en tant que TVA "due" pour ladite prestation ?

3)

Lorsqu'une administration fiscale, le prestataire et l'opérateur qui est un assujetti interprètent de manière erronée la législation de l'Union relative à la TVA et traitent une prestation qui est imposable au taux normal comme étant exonérée de la TVA, de sorte que l'opérateur n'est pas en mesure de fournir à l'administration fiscale une facture mentionnant la TVA, établie conformément à l'article 226, points 9 et 10, de la directive 2006/112, pour la prestation qu'il a reçue, l'opérateur a-t-il le droit de demander la déduction de la taxe en amont, au titre de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112 ?

4)

Pour répondre aux première à troisième questions :

a)

Est-il pertinent de rechercher si le prestataire peut invoquer un argument pour sa défense, fondé sur la confiance légitime ou autre, relevant du droit national ou du droit de l'Union, contre toute tentative de la part de l'administration fiscale d'émettre un avis d'imposition exigeant de lui qu'il déclare un montant correspondant à la TVA relative à la prestation ?

b)

Le fait que l'opérateur savait, en même temps que l'administration fiscale et le prestataire, que la

prestation n'était, en réalité, pas exonérée, ou avait les mêmes possibilités qu'eux d'en avoir connaissance, et aurait pu proposer de payer la TVA due pour la prestation (telle qu'elle est calculée en référence au prix commercial de cette dernière) de sorte qu'il aurait pu la restituer à l'administration fiscale mais a omis de le faire, est-il pertinent ? »

Sur la compétence de la Cour

19

Il résulte de l'article 86 de l'accord sur le retrait du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord de l'Union européenne et de la Communauté européenne de l'énergie atomique (JO 2020, L 29, p. 7), entré en vigueur le 1er février 2020, que la Cour est compétente pour statuer à titre préjudiciel sur les demandes des juridictions du Royaume-Uni présentées avant la fin de la période de transition fixée au 31 décembre 2020, ce qui est le cas de la présente demande.

Sur les questions préjudicielles

Sur les première, deuxième et quatrième questions

20

Par ses première, deuxième et quatrième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 168, sous a), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que la TVA peut être considérée comme étant due ou acquittée et donc déductible par l'assujetti, lorsque, d'une part, ce dernier et son prestataire ont considéré à tort, sur le fondement d'une interprétation erronée du droit de l'Union par les autorités nationales, que les prestations en cause étaient exonérées de TVA et que, par conséquent, les factures émises ne la mentionnent pas, dans un contexte où le contrat conclu entre ces deux personnes prévoit que, si cette taxe était due, le bénéficiaire de la prestation devrait en supporter le coût, et, d'autre part, aucune démarche tendant à la récupération de la TVA n'a été entreprise en temps utile de sorte que toute action du prestataire et de l'administration fiscale et douanière tendant à la récupération de la TVA omise est prescrite.

21

À cet égard, il importe de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, le droit à déduction prévu aux articles 167 et suivants de la directive 2006/112 fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité. En particulier, ce droit s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (arrêt du 12 avril 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens, C-78/17, EU:C:2018:249, point 29 et jurisprudence citée).

22

Toutefois, ce droit à déduction est subordonné au respect d'exigences et notamment de celle, prévue à l'article 168, sous a), de la directive 2006/112, selon laquelle la TVA dont la déduction est demandée doit être due ou acquittée.

23

S'agissant, tout d'abord, de la question de savoir si la TVA peut être considérée comme étant acquittée au motif qu'elle devrait, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, être considérée, ainsi que le soutient Zipvit, comme étant incluse dans le prix payé sur le fondement combiné des principes issus de l'arrêt du 7 novembre 2013, Tulic et Plavo?

(C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722), et des articles 90 et 185 de la directive 2006/112, il convient de rappeler que, au point 43 de cet arrêt, la Cour a jugé que la directive 2006/112 doit être interprétée en ce sens que, lorsque le prix d'un bien a été établi par les parties sans aucune mention de la TVA et que le fournisseur de ce bien est la personne qui est redevable de la TVA due sur l'opération imposée, le prix convenu doit être considéré comme incluant déjà la TVA dans le cas où le fournisseur n'a pas la possibilité de récupérer la TVA réclamée par l'administration fiscale auprès de l'acquéreur.

24

Cette interprétation se fonde en particulier sur le principe de base de la directive 2006/112 selon lequel le système de la TVA vise à grever uniquement le consommateur final (arrêt du 7 novembre 2013, Tulic et Plavožin, C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722, point 34 ainsi que jurisprudence citée).

25

En effet, la Cour a estimé que, lorsqu'un contrat de vente a été conclu sans mention de la TVA, dans l'hypothèse où, selon le droit national, le fournisseur ne peut pas récupérer auprès de l'acquéreur la TVA ultérieurement exigée par l'administration fiscale, la prise en compte de la totalité du prix, sans déduction de la TVA, comme constituant la base sur laquelle la TVA s'applique, aurait pour conséquence que la TVA grèverait ce fournisseur et se heurterait donc au principe selon lequel la TVA est une taxe sur la consommation, qui doit être supportée par le consommateur final (arrêt du 7 novembre 2013, Tulic et Plavožin, C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722, point 35).

26

Une telle prise en compte se heurterait, par ailleurs, à la règle selon laquelle l'administration fiscale ne saurait percevoir au titre de la TVA un montant supérieur à celui que l'assujetti a perçu (arrêt du 7 novembre 2013, Tulic et Plavožin, C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722, point 36 ainsi que jurisprudence citée).

27

L'analyse serait autre dans le cas où le fournisseur aurait la possibilité, selon le droit national, d'ajouter au prix stipulé un supplément correspondant à la taxe applicable à l'opération et de récupérer celui-ci auprès de l'acquéreur du bien (arrêt du 7 novembre 2013, Tulic et Plavožin, C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722, point 37).

28

Toutefois, ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, les circonstances de l'affaire au principal sont différentes de celles en cause dans cet arrêt.

29

Il en ressort, en effet, que le contrat conclu entre Zipvit et Royal Mail prévoyait explicitement que le prix de la prestation était exprimé hors TVA et que, si la TVA était néanmoins due, l'opérateur devrait en supporter le coût.

30

Par ailleurs, ainsi que cela ressort du dossier dont dispose la Cour, Royal Mail n'était pas dans

l'impossibilité, d'un point de vue juridique, de récupérer auprès de Zipvit le montant de la TVA omise à tort après qu'elle eut eu connaissance de ce que les prestations qu'elle avait effectuées auraient dû y être soumises.

31

Dès lors que, dans ce contexte, Royal Mail s'est néanmoins abstenue de récupérer le montant de la TVA auprès de Zipvit, et compte tenu du fait que l'administration fiscale et douanière a elle-même renoncé à récupérer la TVA auprès de ce prestataire pour des considérations tenant, notamment, à la protection de la confiance légitime, force est de constater que le prix facturé à Zipvit pour la prestation des services postaux est un prix hors TVA. Or, étant donné que la TVA est une taxe qui ne doit frapper, à chaque stade, que la valeur ajoutée et qui doit, en définitive, être supportée par le seul consommateur final (voir, en ce sens, arrêt du 7 août 2018, Viking Motors e.a., C-475/17, EU:C:2018:636, point 33), un assujetti tel que Zipvit ne saurait prétendre déduire un montant de TVA qui ne lui a pas été facturé et qu'il n'a donc pas répercuté sur le consommateur final.

32

Cette interprétation n'est pas remise en cause par l'argument de Zipvit tiré des dispositions nationales transposant les articles 90 et 185 de la directive 2006/112. En effet, dès lors qu'un montant de TVA n'a jamais grevé le prix des prestations de services fournies par Royal Mail à Zipvit, il ne saurait être question de réduction de la base d'imposition au sens de l'article 90 de la directive 2006/112 ni de régularisation de la déduction en amont au sens de l'article 185 de cette directive, ces articles n'étant applicables que pour autant que la TVA a été appliquée sur le prix [voir, en ce sens, arrêt du 15 octobre 2020, E. (TVA – Réduction de la base d'imposition), C-335/19, EU:C:2020:829, points 21 et 37 ainsi que jurisprudence citée].

33

Par conséquent, dans des circonstances telles que celles au principal, la TVA ne peut pas être considérée comme étant incluse dans le prix payé par le bénéficiaire des prestations de services.

34

Dans ces conditions, les circonstances mentionnées dans la quatrième question, relatives à la confiance légitime du prestataire susceptible d'être opposée à l'administration fiscale et douanière en cas de demande de régularisation et au fait que le bénéficiaire des prestations n'a pas payé cette taxe une fois qu'il a eu connaissance de l'erreur commise, alors que tant l'administration fiscale et douanière que le prestataire savaient que la TVA aurait dû être appliquée, ne sont pas susceptibles de modifier cette analyse.

35

Il s'ensuit que l'article 168, sous a), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que la TVA ne peut pas être considérée comme étant acquittée, au sens de cette disposition, dans des circonstances telles que celles au principal.

36

S'agissant, ensuite, de la question de savoir si, dans de telles circonstances, la TVA pourrait néanmoins être considérée comme étant due, au sens de ladite disposition, il convient de rappeler que l'article 167 de la directive 2006/112 prévoit que le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

37

Il résulte de la jurisprudence de la Cour que le terme « due », au sens de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112, se réfère à une dette fiscale exigible et suppose donc que l'assujetti ait l'obligation de payer le montant de la TVA qu'il souhaite déduire en tant que taxe en amont (voir, en ce sens, arrêt du 29 mars 2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, point 20).

38

S'il est vrai que l'article 63 de la directive 2006/112 prévoit que la TVA devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée, il convient de relever que le seul fait qu'une prestation exonérée de TVA est finalement considérée, une fois réalisée, comme étant soumise à cette taxe, ne saurait suffire pour considérer que cette taxe est déductible si aucune demande de paiement de celle-ci n'est transmise au bénéficiaire de cette prestation, alors même que le prestataire n'est pas dans l'impossibilité d'adresser une telle demande à ce bénéficiaire.

39

Enfin, les circonstances mentionnées dans la quatrième question, rappelées au point 34 du présent arrêt, ne sont pas non plus susceptibles de modifier cette analyse.

40

Il s'ensuit que l'article 168, sous a), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que la TVA ne peut pas être considérée comme étant due, au sens de cette disposition, dans des circonstances telles que celles au principal.

41

Compte tenu de ce qui précède, il convient de répondre aux première, deuxième et quatrième questions que l'article 168, sous a), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que la TVA ne peut pas être considérée comme étant due ou acquittée, au sens de cette disposition, et n'est donc pas déductible par l'assujetti, lorsque, d'une part, ce dernier et son prestataire ont considéré à tort, sur le fondement d'une interprétation erronée du droit de l'Union par les autorités nationales, que les prestations en cause étaient exonérées de TVA et que, par conséquent, les factures émises ne la mentionnent pas, dans un contexte où le contrat conclu entre ces deux personnes prévoit que, si cette taxe était due, le bénéficiaire de la prestation devrait en supporter le coût, et, d'autre part, aucune démarche tendant à la récupération de la TVA n'a été entreprise en temps utile de sorte que toute action du prestataire et de l'administration fiscale et douanière tendant à la récupération de la TVA omise est prescrite.

Sur la troisième question

42

Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive 2006/112 doit être interprétée en ce sens que le bénéficiaire de prestations erronément exonérées de TVA peut se prévaloir du droit à déduction de la TVA due ou acquittée en amont s'il ne détient pas de

factures comportant les mentions prévues à l'article 226, points 9 et 10, de cette directive.

43

Compte tenu de la réponse apportée aux première, deuxième et quatrième questions, la réponse à la troisième question n'apparaît pas nécessaire pour le litige au principal.

Sur les dépens

44

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 (première chambre) dit pour droit :

L'article 168, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ne peut pas être considérée comme étant due ou acquittée, au sens de cette disposition, et n'est donc pas déductible par l'assujéti, lorsque, d'une part, ce dernier et son prestataire ont considéré à tort, sur le fondement d'une interprétation erronée du droit de l'Union par les autorités nationales, que les prestations en cause étaient exonérées de TVA et que, par conséquent, les factures émises ne la mentionnent pas, dans un contexte où le contrat conclu entre ces deux personnes prévoit que, si cette taxe était due, le bénéficiaire de la prestation devrait en supporter le coût, et, d'autre part, aucune démarche tendant à la récupération de la TVA n'a été entreprise en temps utile de sorte que toute action du prestataire et de l'administration fiscale et douanière tendant à la récupération de la TVA omise est prescrite.

Signatures

( \*1 ) Langue de procédure : l'anglais.