

Affaire C-156/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

6 avril 2020

Jurisdiction de renvoi :

Supreme Court of the United Kingdom (Royaume-Uni)

Date de la décision de renvoi :

1^{er} avril 2020

Partie demanderesse :

Zipvit Ltd

Partie défenderesse :

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[omissis]

ORDONNANCE

Zipvit Ltd (partie demanderesse)/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (partie défenderesse)

[omissis]

La SUPREME COURT (COUR SUPRÊME, ROYAUME-UNI)

1^{er} AVRIL 2020

[omissis]

Après avoir entendu les représentants de la demanderesse et de la défenderesse, les 29 et 30 janvier 2020,

ORDONNE QUE :

1. Les questions exposées en annexe de la présente ordonnance soient posées à la Cour de justice de l'Union européenne dans le cadre d'un renvoi

préjudiciel, conformément à l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

2. Les dépens soient réservés. **[Or. 14]**

Le greffier

Le 1^{er} avril 2020

ANNEXE [Or. 15]

LES QUESTIONS POSÉES

(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 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 à l'opérateur la TVA qui aurait dû être acquittée, l'effet de la directive 2006/112/CE 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 2006/12, en tant que TVA « due » pour cette 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 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, paragraphes 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 questions 1) à 3) :

(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 ?
[Or. 16]

[omissis]

Introduction

1. La présente affaire porte sur le droit d'un opérateur (en l'espèce, Zipvit) de déduire la TVA due ou acquittée en amont sur les prestations de services qu'il a reçues d'un prestataire (en l'espèce, Royal Mail), pour autant que ces prestations sont utilisées pour les propres livraisons de biens et prestations de services assurées par l'opérateur à destination du consommateur final. La problématique soulevée s'inscrit dans un ensemble de circonstances particulières.
2. Les conditions générales régissant le contrat de prestation de services conclu entre le prestataire et l'opérateur prévoyaient que ce dernier était tenu de payer le prix commercial de la prestation, majoré (le cas échéant) du montant de la TVA exigible relative à cette prestation. Ainsi que la Cour l'a jugé dans un arrêt ultérieur, en fait, le taux normal de TVA aurait dû s'appliquer à la prestation, de sorte que l'opérateur aurait dû être soumis à la TVA calculée selon le pourcentage pertinent du prix commercial de la prestation. Toutefois, au moment où la prestation a été assurée, tant le prestataire que l'opérateur, agissant de bonne foi et sur le fondement d'une erreur courante, ont compris que la prestation était exonérée de TVA, de sorte que le seul montant qui a été facturé à l'opérateur et qu'il a acquitté, correspondait au prix commercial de la prestation. Les factures relatives aux prestations en cause indiquaient que ces dernières étaient exonérées de TVA et, partant, qu'aucune TVA n'était due en ce qui les concernait.
3. L'administration fiscale (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners, administration fiscale et douanière du Royaume-Uni, ci-après l'« administration fiscale ») a commis la même erreur de bonne foi. L'administration fiscale avait contribué par inadvertance à l'erreur commise par les parties, en publiant des directives sur les taxes contenant des affirmations allant en ce sens.
4. Cette erreur a eu pour résultat que l'opérateur n'a acquitté pour chaque prestation que les montants correspondant au prix commercial, et il n'est pas envisageable à présent qu'il soit contraint de payer, ou qu'il paiera, le montant supplémentaire équivalant à l'élément TVA du prix total (à savoir le prix commercial majoré de la TVA exigible) qui aurait dû être appliqué et acquitté pour ces prestations. De même, le prestataire n'a déclaré à l'administration fiscale aucune TVA due ou acquittée pour ces prestations, et il n'est pas envisageable qu'il soit à présent contraint de déclarer ou qu'il déclarera cette TVA à ladite administration. **[Or. 2].**

5. Toutefois, à présent, l'opérateur fait valoir qu'en vertu de 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 (JO 2006, L 347, p. 1), il a le droit d'adresser une demande auprès de l'administration fiscale en vue de déduire au titre de la TVA supportée en amont la TVA due pour les prestations en cause ou un élément de TVA considéré par la loi comme étant compris dans le prix facturé par le prestataire pour chaque prestation (et donc, considéré par la loi comme étant en réalité une TVA acquittée pour cette prestation, lorsque l'opérateur a payé ce que les parties estimaient être le prix commercial de la prestation). L'administration fiscale soutient au contraire que, dans les circonstances de l'espèce, selon l'interprétation correcte de la directive 2006/112 : 1) il n'existe pas de TVA due ou acquittée pour les prestations en cause, de sorte qu'aucune réclamation ne peut leur être adressée pour récupérer la taxe acquittée en amont en ce qui les concerne, et/ou 2) les factures relatives aux prestations en cause n'indiquaient pas que la TVA était due pour ces prestations, et puisqu'à aucun moment, l'opérateur n'a détenu de factures démontrant que la TVA était due et indiquant son montant, conformément à l'article 226, paragraphes 9 et 10, de la directive 2006/112, il en résulte que l'opérateur n'a pas le droit de récupérer la taxe en amont relative à ces prestations. L'opérateur fait valoir, s'agissant du point 1), qu'il convient de considérer que la TVA a été acquittée (ou due) en tant que partie du prix, et s'agissant du point 2), que tous les faits pertinents sont à présent connus et qu'il peut prouver par d'autres moyens le montant de la TVA due ou acquittée pour chaque prestation.
6. Les sommes réclamées par Zipvit [l'opérateur] au titre de la TVA en amont relative aux prestations pertinentes s'élèvent à 415 746 livres sterling, auxquelles s'ajoutent les intérêts. La présente affaire constituera un précédent en ce qui concerne les prestations de services effectuées par Royal Mail [le prestataire] pour lesquelles la même erreur a été commise. Des estimations, qui varient entre près de 500 millions et un milliard de livres sterling, correspondant à la valeur totale des créances sur l'administration fiscale, ont été soumises à cette Cour.

Le contexte factuel

7. Royal Mail est le service public de la poste au Royaume-Uni. L'article 132, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112 (ainsi que les dispositions équivalentes qui l'ont précédé) prévoit que les États membres doivent exonérer « 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 ». Dans le cadre de la mise en œuvre de cette disposition, le Parlement [du Royaume-Uni] et l'administration fiscale l'ont interprétée comme couvrant l'ensemble des services postaux fournis par Royal Mail. La loi nationale de transposition, the Value Added Tax Act 1994 (loi du Royaume-Uni relative à la taxe sur la valeur ajoutée de 1994, ci-après la « loi relative à la TVA ») contenait une disposition à cet effet (Annexe 9, Groupe 3,

paragraphe 1) et l'administration fiscale a publié des notes explicatives dans le même sens.

8. Zipvit exerce une activité commerciale de fourniture de vitamines et de minéraux par commande postale et a utilisé les services de Royal Mail. Au cours de la période du 1^{er} janvier 2006 au 31 mars 2010, Royal Mail a fourni à Zipvit un certain nombre de services postaux commerciaux dans le cadre de contrats qui avaient été négociés individuellement avec Zipvit. La présente procédure concerne les prestations de l'un de ces services, le service « multimedia® » de Royal Mail (ci-après, les « services »). **[Or. 3]**
9. Le contrat en vertu duquel Royal Mail a fourni les services contenait les conditions générales de vente pertinentes de ce dernier qui prévoyaient que tous les frais postaux devant être supportés par le client (à savoir Zipvit) étaient exonérés de TVA, que le client « paiera[it] toute TVA due sur les frais postaux et autres frais au taux approprié », et que « la TVA d[evait] être calculée et acquittée sur [le prix commercial des services] ». Dès lors, dans la mesure où la TVA était due pour la prestation de ces services, aux termes du contrat, le prix total devant être payé par Zipvit pour une telle prestation était le prix commercial majoré de l'élément TVA.
10. Toutefois, sur le fondement de la législation et des directives nationales, et en raison de l'approche courante erronée selon laquelle les services étaient exonérés de TVA, les factures envoyées par Royal Mail à Zipvit, relatives à ces services, étaient désignées sous la lettre « E » pour exonération ; elles ne mentionnaient aucun montant relatif à la TVA exigible et ne facturaient à Zipvit que le prix commercial des services. Zipvit a dument payé à Royal Mail les montants figurant sur les factures. Au moment où les prestations ont été réalisées, Zipvit n'a formé aucune demande de récupération de la TVA en amont relative à ces dernières.
11. Puisque Royal Mail considérait que les services étaient exonérés de TVA, et qu'il n'a indiqué aucune TVA sur ses factures, il n'a déclaré à l'administration fiscale aucun montant relatif à la TVA pour la prestation des services. De même, cette administration estimait que les services étaient exonérés de TVA et n'attendait pas ou n'exigeait pas de Royal Mail que ce dernier déclare un tel montant.
12. Cette pratique a continué pendant plusieurs années, jusqu'à ce que la Cour rende l'arrêt du 23 avril 2009, TNT Post UK, (C-357/07, EU:C:2009:248) [omissis]. La Cour a jugé que l'exonération prévue pour les services postaux ne s'appliquait qu'aux prestations que les services publics postaux effectuent en tant que tels, et ne s'appliquait pas aux prestations effectuées par les services publics postaux dont les conditions ont été négociées individuellement.
13. Sur le fondement de cette interprétation par la Cour de la directive 2006/112 et des directives précédentes, au cours de la période pertinente, il aurait fallu appliquer le taux de TVA normal aux services en cause dans la présente procédure. Royal Mail aurait dû facturer à Zipvit un prix total pour la prestation des services,

correspondant au prix commercial majoré de la TVA au taux pertinent, et Royal Mail aurait dû déclarer à l'administration fiscale cet élément de TVA. Toutefois, en réalité, cet élément de TVA n'a pas été facturé à Zipvit, qui ne l'a pas payé, et Royal Mail n'a pas déclaré à l'administration fiscale de montant correspondant à la TVA relative aux services. **[Or. 4]**

14. À la lumière de l'arrêt du 23 avril 2009, TNT Post UK, (C-357/07, EU:C:2009:248), Zipvit a introduit deux réclamations auprès l'administration fiscale pour obtenir la déduction de la TVA en amont relative aux services, [omissis] : (i) le 15 septembre 2009, d'un montant de 382 599 GBP, majoré des intérêts, pour la « taxe acquittée en amont à compter du trimestre s'achevant le 31 mars 2006 (due après le 1^{er} avril 2006) jusqu'au trimestre prenant fin le 30 juin 2009 », et (ii) le 8 avril 2010, d'un montant de 33 147 GBP, concernant la période allant de décembre 2009 à mars 2010. Ces réclamations ont été calculées en se fondant sur l'idée que les prix réellement payés pour les prestations doivent être traités comme ayant inclus un élément TVA.
15. Entre temps, l'administration fiscale a demandé des informations à Royal Mail en vue d'établir précisément lesquels de ses services étaient concernés par l'arrêt du 23 avril 2009, TNT Post UK, (C-357/07, EU:C:2009:248).
16. L'administration fiscale a rejeté les réclamations de Zipvit par lettre du 12 mai 2010. Elle s'est fondée sur le fait que Zipvit avait l'obligation contractuelle d'acquitter la TVA relative au prix commercial des services, mais que les factures pertinentes ne lui avaient pas appliqué la TVA et que Zipvit n'avait pas acquitté l'élément TVA. Après réexamen, l'administration fiscale a confirmé cette décision par courrier du 2 juillet 2010.
17. À cette date, le délai de prescription national de six ans, prévu par l'article 5 du Limitation Act 1980 (loi du Royaume-Uni relative à la prescription) pour une réclamation contractuelle de Royal Mail visant à demander le solde du prix total qui lui était dû pour la prestation des services (à savoir une somme correspondant au montant de la TVA due pour cette prestation, calculé par référence au prix commercial des services) n'avait pas expiré. Toutefois, la formation de réclamations contre tous les clients pertinents de Royal Mail concernés par l'arrêt du 23 avril 2009, TNT Post UK, (C-357/07, EU:C:2009:248), y compris Zipvit, aurait été onéreuse et aurait généré pour Royal Mail des lourdeurs administratives ; en outre, ce dernier n'avait aucun intérêt commercial à procéder de la sorte, et n'a donc pas formé de telles réclamations.
18. À cette date, l'administration fiscale se trouvait dans les délais prévus à l'article 73, paragraphe 6, et à l'article 77, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, pour émettre un avis d'imposition contre Royal Mail en ce qui concerne la TVA relative, à tout le moins, à certaines prestations de services. Cependant, l'administration fiscale a estimé qu'elle ne devait pas émettre d'avis d'imposition, parce que le droit national, concrètement la loi relative à la TVA, prévoyait, au moment pertinent, que la prestation des services était exonérée et, en outre, Royal

Mail n'avait, en fait, pas reçu de la part de Zipvit la TVA due pour les prestations. De surcroît, l'administration fiscale a estimé qu'elle avait créé une croyance légitime auprès de Royal Mail qui lui était opposable, et selon laquelle ce dernier n'était pas tenu de collecter et de déclarer la TVA pour les services, de sorte que Royal Mail pourrait aisément invoquer ce point contre toute tentative d'avis d'imposition visant à ce qu'il déclare la TVA relative aux services. **[Or. 5]**

19. Zipvit a formé un recours contre la décision de réexamen de l'administration fiscale devant le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité)]. L'audience s'est tenue les 14 et 15 mai 2014. Entre temps, le délai de prescription pour une réclamation contractuelle de Royal Mail contre Zipvit visant à obtenir le paiement du solde du prix total dû pour la prestation de services avait expiré pour la majeure partie des prestations qui avaient été effectuées. L'administration fiscale se trouvait également largement, si ce n'est entièrement, hors délai pour émettre un avis d'imposition contre Royal Mail [omissis] [omissis].
20. Le First-tier Tribunal (tribunal de première instance) a estimé que les services étaient soumis au taux normal au regard du droit de l'Union, ainsi que l'arrêt du 23 avril 2009, TNT Post UK, (C-357/07, EU:C:2009:248) l'a indiqué, et que l'exonération portant sur les services postaux en droit interne pouvait et devait être interprétée de la même manière, de sorte que l'on pouvait estimer à bon droit que le taux normal s'appliquait aux services, au regard du droit interne. À présent, ce dernier point fait l'objet d'un consensus.
21. Le First-tier Tribunal (tribunal de première instance) a rejeté le recours de Zipvit, par un jugement du 3 juillet 2014 [<http://bailii.org/uk/case/UKFTT/TC/2014/TC03773.html>]. Il a décidé que l'administration fiscale ne détenait pas de créance fiscale exécutoire contre Royal Mail, car ce dernier n'avait pas fait mention dans sa déclaration de TVA, d'une TVA relative à sa prestation des services, n'avait effectué aucune divulgation volontaire de TVA non collectée, n'avait émis aucune facture indiquant que la TVA était due, et l'administration fiscale n'avait pas estimé que Royal Mail était tenu de payer une TVA. [omissis]. [omissis : références aux numéros des points du jugement du First-tier Tribunal (tribunal de première instance)] Dans ces circonstances, il n'existait aucune TVA « due ou acquittée » par Royal Mail pour la prestation des services, aux fins de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112 [omissis] [omissis]. La question de savoir si des principes de droit public, notamment le principe de la confiance légitime, auraient fait obstacle à ce que l'administration fiscale émette un avis d'imposition contre Royal Mail a été laissée de côté car jugée sans intérêt aux fins de la décision [omissis]. En tout état de cause, puisque Zipvit ne détenait pas de factures valables relatives à la prestation des services, faisant apparaître la facturation de la TVA, cette société n'était pas en droit de demander la déduction d'une telle TVA, au titre de la TVA en amont [omissis]. Bien que, conformément au droit national, l'administration fiscale dispose du pouvoir discrétionnaire d'accepter des preuves alternatives du paiement de la TVA autres qu'une facture mentionnant la TVA [en vertu du

règlement 29 (2) des Value Added Tax Regulations 1995 (SI 1995/2518) – regulation 29 (2) (règlements de 1995 relatifs à la TVA)], qu'elle aurait omis de prendre en considération dans ses décisions, le First-tier Tribunal (tribunal de première instance) a estimé que si l'administration fiscale avait dûment examiné la question de savoir s'il convenait d'accepter des éléments de preuve alternative, cette administration aurait décidé, inévitablement et à bon droit, dans l'exercice de son pouvoir discrétionnaire, de ne pas accepter la demande de Zipvit de déduire la TVA en amont relative aux services [omissis]. À cet égard, le point important était que le remboursement à Zipvit de la TVA théorique en amont relative aux services constituerait pour Zipvit un avantage indu [omissis]. Zipvit avait en fait payé uniquement le prix commercial pour les services, exonéré de tout élément de TVA, de sorte que le remboursement d'un élément fictif de TVA pour la prestation de ces services, impliquerait qu'en termes économiques, Zipvit aurait reçu les services pour une somme considérablement moins élevée que leur véritable valeur commerciale [omissis] **[Or. 6]**

22. Zipvit a formé un recours. Le Upper Tribunal (Tax Chamber) (tribunal supérieur, chambre de la fiscalité) a rejeté ce recours. [omissis] [omissis : commentaires portant sur les différences d'interprétation entre le First-tier Tribunal (tribunal de première instance) et le Upper Tribunal (tribunal supérieur), tranchées par la Court of Appeal (Cour d'appel)]. Il est à présent entendu que « due ou acquittée » signifie due ou acquittée par l'opérateur auprès du prestataire. Le Upper Tribunal (tribunal supérieur) a confirmé la décision du First-tier Tribunal (tribunal de première instance) en ce qui concerne la question de la facture et de l'exercice du pouvoir discrétionnaire en application du règlement 29 (2).
- 23) Zipvit a interjeté appel auprès de la Court of Appeal (Cour d'appel). Ce n'est que devant la Cour d'appel que les faits sous-jacents, en ce qui concerne les obligations de Zipvit aux termes de son contrat avec Royal Mail, ont enfin fait l'objet d'un examen approfondi et que les constats de fait établis ci-dessus à cet égard, ont été effectués. Ces derniers font à présent l'objet d'un consensus.
24. La Court of Appeal (Cour d'appel) a rejeté l'appel de Zipvit [dans un arrêt du 29 juin 2018 ; <http://bailii.org/uk/cases/EWCA/Civ/2018/1515.html>]. Après une analyse approfondie de la jurisprudence de la Cour concernant la question de la taxe « due ou acquittée », telle qu'elle s'est posée à la lumière de la situation de fait concernant les obligations contractuelles de Zipvit, la Court of Appeal (Cour d'appel) a estimé qu'il n'y avait pas sur ce point d'*acte clair* [omissis]. En revanche, la Court of Appeal (Cour d'appel) est parvenue à la même conclusion que les juridictions inférieures en ce qui concerne la question des factures [omissis]. Après avoir examiné la jurisprudence de la Cour, la Court of Appeal (Cour d'appel) a estimé que, pour pouvoir exercer un droit de déduction de la TVA en amont relative aux services, il était indispensable que Zipvit puisse produire des factures mentionnant la TVA qui indiquent que cette dernière avait été appliquée pour la prestation des services, conformément à l'article 226, paragraphes 9 et 10, de la directive 2006/112, ou des preuves supplémentaires établissant le paiement de la taxe pertinente par Royal Mail à l'administration

fiscale, ce que Zipvit n'a pas pu faire [omissis]. La Court of Appeal (Cour d'appel) a approuvé les juridictions inférieures en ce qui concerne la question de l'exercice du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale, en vertu du règlement 29 (2) [omissis]. Si l'administration fiscale considérait que Zipvit avait acquitté la TVA en amont relative à ces services, Zipvit recevrait un avantage indu [omissis], en obtenant, en effet, une réduction du prix commercial qu'il avait dû acquitter pour les services, provenant des fonds publics, alors même que cette TVA n'avait pas été reversée au Trésor public [omissis]. La Court of Appeal (Cour d'appel) a estimé que la situation relative à la question de la facture était un acte clair, de sorte qu'il n'était pas nécessaire de saisir la Cour d'une demande de décision préjudicielle [omissis].

Le recours devant la Supreme Court (Cour suprême)

25. Zipvit a saisi la juridiction de céans. Zipvit soutient qu'il devrait obtenir gain de cause en ce qui concerne tant la question de la TVA « due ou acquittée » que celle de la facture, et, dans la mesure nécessaire, la question de l'exercice du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale, conformément au règlement 29 (2). Après avoir exposé l'ensemble de ses arguments, la Supreme Court (Cour suprême) a décidé que ni la question de la TVA « due ou acquittée » ni celle relative aux factures ne pouvaient être considérées comme constituant un acte clair, et qu'il convenait de saisir la Cour d'un renvoi préjudiciel et de poser les questions exposées à la fin de la présente ordonnance. En résumé, les observations des parties au recours sont les suivantes. [Or. 7]

(1) La question de la TVA « due ou acquittée »

26. L'article 168, sous a), de la directive 2006/112, prévoit que l'opérateur qui est assujetti a le droit de déduire du montant de la taxe dont il est redevable la « TVA due ou acquittée [...] 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 ».
27. Zipvit fait valoir que, dans les circonstances de l'espèce, (bien qu'étant contractuellement redevable de la TVA en sus) chaque fois qu'il n'a payé que le prix commercial qui figurait sur la facture émise par Royal Mail, il convient d'estimer que Zipvit a payé un élément de TVA, qui doit être réputé incorporé dans la somme acquittée. Il y a lieu de considérer que le montant facturé par Royal Mail et payé par Zipvit forme un prix total englobant un montant imposable (moins élevé), ainsi que la TVA au taux normal appliquée sur ledit montant. Dès lors, si Royal Mail a indiqué la somme de 120 GBP sur une facture relative aux services envoyée à Zipvit, ce prix étant le prix commercial des services, et si Zipvit n'a payé que ce montant, il en résulte que, même si la facture semblait indiquer que les services étaient exonérés de TVA, il convient de considérer que le montant imposable (au sens des articles 73 et 78, de la directive 2006/112) [omissis] n'était que de 100 GBP, et que les 20 GBP supplémentaires (en supposant un taux de TVA à 20 %) relèvent de la TVA, que Zipvit a le droit de

réclamer à présent, au titre de la TVA en amont, pour les prestations qu'il a fournies à ses clients. Cet élément incorporé de TVA pour chaque paiement constitue une TVA qui a été « acquittée » dans le sens requis, et relève donc de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112.

28. À l'appui de cet argument, Zipvit invoque en particulier les articles 73, 78 et 90, de la directive 2006/112 (transposés en droit national aux articles 19, paragraphe 2, et 26A de la loi relative à la TVA), ainsi que l'arrêt du 7 novembre 2013, Tulică et Plavoşin (affaires jointes C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722).
29. À titre subsidiaire, même s'il convient de considérer que l'élément incorporé de TVA qu'invoque Zipvit n'a pas été « acquitté » aux fins de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112, il y a lieu d'estimer que la TVA est « due » aux fins de cette disposition, de sorte que Zipvit a le droit, sur ce fondement, de réclamer sa déduction au titre de la TVA en amont.
30. Dans la mesure où l'administration fiscale affirme qu'elle ne peut pas obliger Royal Mail à lui déclarer la TVA relative aux services fournis à Zipvit, il s'agit de sa propre faute (soit en raison de ses actions lorsqu'elle fait naître une confiance légitime, soit en raison d'un autre moyen de défense que Royal Mail pourrait opposer à des mesures d'exécution adoptées par ladite administration – Zipvit n'admet pas qu'il existe un tel moyen de défense – soit en raison du temps que l'administration fiscale a laissé s'écouler de telle sorte qu'elle se trouve à présent hors délai pour adopter des mesures d'exécution), et cela ne constitue pas, en tout état de cause, un problème susceptible d'empêcher Zipvit d'invoquer le droit tiré de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112, de déduire la TVA due ou acquittée en amont. **[Or. 8]**
31. Pour s'opposer à ces arguments, l'administration fiscale soutient que, dans les circonstances de l'espèce, il n'existe aucune disposition dans la directive 2006/112 qui exige ou justifie la réécriture rétroactive des accords commerciaux conclus entre Royal Mail et Zipvit, selon lesquels les factures émises par Royal Mail se référaient uniquement au prix commercial que devait payer Zipvit pour les services, en ce sens que Zipvit demeurait soumis à l'obligation contractuelle de payer à Royal Mail un montant supplémentaire relatif à la TVA appliquée au taux normal sur ce prix commercial [tel que cela est clairement apparu uniquement après que l'arrêt du 23 avril 2009, TNT Post UK, (C-357/07, EU:C:2009:248) a été rendu]. Il ressort des événements qui se sont produits que Royal Mail n'a pas émis de factures supplémentaires pour exiger le paiement de cette TVA ; qu'il ne pouvait pas être obligé d'émettre ces dernières (et se trouve à présent hors délai pour ce faire, conformément au droit national relatif à la prescription des réclamations contractuelles) ; que Royal Mail n'a pas déclaré à l'administration fiscale une quelconque TVA relative aux services [que ce soit une TVA incorporée à un prix commercial (théorique) moindre, telle que l'a mentionnée Zipvit, ou la TVA applicable sur le véritable prix commercial] ; et que l'administration fiscale ne pouvait pas adopter de mesures obligeant Royal Mail à effectuer une déclaration de TVA relative à la prestation des services (soit pour

des motifs tirés du droit public, notamment le respect de la confiance légitime de Royal Mail, soit en raison de la prescription).

32. L'administration fiscale affirme que le fait de permettre à Zipvit de réclamer un élément de TVA (fictif) incorporé dans les paiements qu'il a versés à Royal Mail reviendrait à réécrire l'histoire d'une manière totalement théorique, déconnectée de la réalité, ce qu'aucune disposition de la directive 2006/112 n'exige. Ainsi que les tribunaux et la Court of Appeal (Cour d'appel) l'ont jugé à bon droit, cela impliquerait pour Zipvit l'obtention d'un avantage financier indu aux dépens du contribuable (qui le favoriserait par rapport à ses concurrents commerciaux), ce qui ne saurait être justifié par la directive 2006/112. Il en résulterait également une violation du principe de neutralité, qui est fondamental dans la directive 2006/112, en ce que la TVA en amont que Zipvit demande à déduire n'a jamais été reversée au Trésor public et que Royal Mail n'aurait pas agi en tant qu'agent percepateur pour l'administration fiscale de la manière requise pour donner effet à ce principe (sont invoqués, à cet égard, en particulier, les arrêts du 24 octobre 1996, *Elida Gibbs/Commissioners of Customs and Excise*, C-317/94, EU:C:1996:400, point 22, et du 28 novembre 2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, points 41 à 43).
33. L'administration fiscale soutient qu'il y a lieu d'opérer une distinction entre la présente affaire et les circonstances examinées dans l'arrêt du 7 novembre 2013, *Tulică et Plavoşin* (affaires jointes C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722). Au point 37 de cet arrêt, la Cour a expressément affirmé qu'il ne s'agissait pas du type d'accord contractuel qui a été constaté dans le cas d'espèce. Dans une affaire où le contrat entre le prestataire (Royal Mail) et l'opérateur (Zipvit) oblige ce dernier à payer le prix commercial pour les services fournis, auquel s'ajoute un supplément couvrant la TVA due sur ce prix, la jurisprudence indique que, selon l'interprétation correcte de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112, l'on ne peut considérer que la TVA a été acquittée que lorsque la TVA due pour le prix commercial est réellement acquittée, ce qui n'a pas été le cas en l'espèce. La jurisprudence indique également que la TVA ne peut être considérée comme étant « due » que lorsqu'il existe une créance exécutoire permettant de la collecter auprès de Zipvit et de s'assurer qu'elle est restituée à l'administration fiscale, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. **[Or. 9]** L'administration fiscale invoque notamment les arrêts du 29 mars 2012, *Véleclair*, (C-414/10, EU:C:2012:183), du 21 mars 2018, *Volkswagen*, (C-533/16, EU:C:2018:204), et du 12 avril 2018, *Biosafe - Indústria de Reciclagens*, (C-8/17, EU:C:2018:249).
34. L'administration fiscale affirme qu'il ne ressort pas de la jurisprudence que la conduite de ladite administration soit une considération pertinente pour l'application de la directive 2006/112 dans une affaire de ce type. En général, en l'absence d'une déclaration du prestataire ou de la présentation de factures comportant la TVA établies conformément à l'article 226, paragraphes 9 et 10, l'administration fiscale ne saura pas quelles sont les prestations qui ont été effectuées ni si elle se trouve dans une situation lui permettant d'émettre un avis d'imposition contre le prestataire. En outre, et en tout état de cause, il n'existe rien

dans la conduite de l'administration fiscale qui puisse justifier une violation des principes du droit de l'Union visés dans [cette jurisprudence]. Comme dans les arrêts du 21 mars 2018, Volkswagen, (C-533/16, EU:C:2018:204), et du 12 avril 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens, (C-8/17, EU:C:2018:249), la situation examinée résulte d'une simple erreur, commise de bonne foi, aussi bien par Zipvit, par Royal Mail que par l'administration fiscale.

35. L'administration fiscale fait également valoir le principe selon lequel un opérateur ne peut pas invoquer de manière asymétrique la directive 2006/112, pour tirer avantage d'une exonération en droit national concernant les prestations (ce qui, en effet, n'est pas autorisé par la directive 2006/112), tout en visant à déduire la TVA en amont relative à ces dernières. À cet égard, l'administration fiscale se réfère en particulier à l'arrêt du 28 novembre 2013, MDDP, (C-319/12, EU:C:2013:778). Elle soutient, en substance, que Zipvit recherche à la fois à tirer profit du fait que le droit national a traité à tort la prestation des services en cause comme étant exonérée de TVA, et à invoquer la directive 2006/112 à l'appui de sa demande de déduction de la TVA en amont relative à ces prestations, en violation de ce principe. Zipvit conteste ce point.

(2) *La question de la facture*

36. Zipvit soutient que la jurisprudence de la Cour indique qu'il existe une différence importante entre les exigences matérielles à satisfaire pour une demande relative à la TVA en amont [y compris celles visées à l'article 168, sous a), de la directive 2006/112] et les exigences formelles qui s'appliquent à une telle demande (y compris celles relatives à la production d'une facture mentionnant la TVA établie conformément à l'article 226 de la directive 2006/112). L'approche est stricte en ce qui concerne les exigences de fond, mais il est possible de s'écarter des exigences formelles si l'opérateur est en mesure d'apporter des preuves alternatives satisfaisantes de la TVA qui a été acquittée ou qui est due. Zipvit invoque notamment les arrêts du 15 septembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, (C-516/14, EU:C:2016:690), du 19 octobre 2017, Paper Consult, (C-101/16, EU:C:2017:775), et du 21 novembre 2018, arrêt du 21 novembre, Vădan, (C-664/16, EU:C:2018:933). **[Or. 10]**
37. En l'espèce, Zipvit soutient qu'il a produit des éléments de preuve alternative satisfaisants de la TVA qui a été acquittée (sous la forme du paiement de la TVA incorporée qui, selon Zipvit, était comprise dans le prix qu'il a versé à Royal Mail) ou qui était due, puisqu'à la lumière de l'arrêt du 23 avril 2009, TNT Post UK, (C-357/07, EU:C:2009:248), cette question peut facilement être résolue au moyen des factures que Royal Mail a effectivement envoyées à Zipvit, ainsi que par une compréhension des accords commerciaux relatifs à la prestation des services auxquels se rapportaient les factures. L'administration fiscale ne pouvait pas, dans l'exercice de son pouvoir discrétionnaire prévu par le règlement 29 (2), refuser d'accepter les éléments de preuve alternative produits par Zipvit à l'appui de sa réclamation.

38. Zipvit fait valoir que, s'agissant de la question des factures, les arrêts du 21 mars 2018, Volkswagen, (C-533/16, EU:C:2018:204), et du 12 avril 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, (C-8/17, EU:C:2018:249) ne revêtent pas la signification que l'administration fiscale leur attribue. Selon Zipvit, une meilleure explication du raisonnement retenu dans ces arrêts est que ces derniers visaient à garantir qu'un opérateur ne rencontre pas d'obstacle pour concrétiser son droit à demander la déduction de la TVA en amont, dans des circonstances où il a été induit en erreur en étant en possession d'une facture semblant indiquer qu'aucune TVA n'était due pour une prestation.
39. Au contraire, l'administration fiscale soutient que le régime prévu par la directive 2006/112 pour la collecte de la TVA, exige, conformément au principe de neutralité, qu'une importance particulière soit attachée aux conditions prévues à l'article 226, paragraphes 9 et 10, en ce qui concerne la production d'une facture indiquant que la TVA est due pour une prestation de services, ainsi que son montant. Conformément au régime de la TVA, il est nécessaire que plusieurs parties connaissent ces points pour que ce régime fonctionne de manière efficace ; l'administration fiscale a besoin de se voir présenter des factures qui respectent ces conditions, de sorte qu'elle puisse contrôler la situation et s'assurer que le prestataire a correctement déclaré la TVA appliquée. Dès lors, selon l'administration fiscale, il n'est pas possible de former une demande valable de déduction de la TVA en amont sans produire une facture mentionnant la TVA, qui respecte ces conditions particulières.
40. L'administration fiscale approuve le raisonnement de la Court of Appeal (Cour d'appel). Elle invoque également, en particulier, les conclusions de l'avocat général et les arrêts rendus dans les affaires du 21 mars 2018, Volkswagen, (C-533/16, EU:C:2018:204), et du 12 avril 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens, (C-8/17, EU:C:2018:249), qui, selon cette administration, appuient ses observations selon lesquelles une demande valable de déduction de la TVA en amont relative à la prestation des services devrait être étayée par une facture établie par Royal Mail conformément à l'article 226, paragraphes 9 et 10, de la directive 2006/112. Zipvit n'a jamais demandé à Royal Mail d'envoyer des factures mentionnant la TVA due sur le prix commercial appliqué pour la prestation des services et n'avait évidemment aucune intention de demander ces factures ou de payer le montant de la TVA qu'elles indiqueraient. Puisque Zipvit n'a pas pu produire les factures pertinentes mentionnant la TVA à l'appui de sa demande de déduction de la TVA en amont relative aux services, cette demande doit être rejetée. Il n'existe aucun élément en droit de l'Union pouvant être invoqué pour contester la conclusion des tribunaux et de la Court of Appeal (Cour d'appel) en ce qui concerne l'exercice du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale en application du règlement 29 (2). **[Or. 11]**
41. [omissis] [mention des annexes à l'ordonnance]

Le renvoi préjudiciel à la Cour

42. Dans ces circonstances, la juridiction de céans saisit la Cour des questions préjudicielles suivantes :

[omissis : les questions préjudicielles sont exposées à l'annexe ci-dessus]

[omissis] **[Or. 12]**

[omissis] **[Or. 1]**

DOCUMENT DE TRAVAIL