

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

28 juillet 2011 \*

Dans l'affaire C-106/10,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), par décision du 27 janvier 2010, parvenue à la Cour le 25 février 2010, dans la procédure

**Lidl & Companhia**

contre

**Fazenda Pública,**

en présence de:

**Ministério Público,**

LA COUR (septième chambre),

composée de M. D. Šváby (rapporteur), président de chambre, MM. G. Arestis et J. Malenovský, juges,

\* Langue de procédure: le portugais.

avocat général: M<sup>me</sup> V. Trstenjak,  
greffier: M<sup>me</sup> A. Impellizzeri, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 5 mai 2011,

considérant les observations présentées:

- pour Lidl & Companhia, par M<sup>es</sup> M. Lourenço et I. Ramos, advogados,
- pour la Fazenda Pública, par M<sup>e</sup> N. Severino, advogado,
- pour le gouvernement portugais, par MM. L. Fernandes et R. Laires, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par M<sup>me</sup> M. Afonso, en qualité d'agent,

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 des articles 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 commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1, et rectificatif JO 2007, L 335, p. 60).

- 2 Cette demande été présentée dans le cadre d'un litige opposant Lidl & Companhia à la Fazenda Pública (Trésor public) au sujet de l'inclusion dans la base d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») de la taxe sur les véhicules («imposto sobre veículos», ci-après l'«ISV») afférente à l'achat de deux véhicules auprès d'une société portugaise importatrice de véhicules automobiles.

## **Le cadre juridique**

### *La réglementation de l'Union*

- 3 L'article 73 de la directive 2006/112 dispose:

«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.»

- 4 L'article 78, premier alinéa, sous a), de cette directive énonce:

«Sont à comprendre dans la base d'imposition les éléments suivants:

- a) les impôts, droits, prélèvements et taxes, à l'exception de la TVA elle-même.»

5 L'article 79 de ladite directive prévoit:

«Ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition les éléments suivants:

[...]

- c) 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.

L'assujetti doit justifier le montant effectif des frais visés au premier alinéa, point c), et ne peut pas procéder à la déduction de la TVA qui les a éventuellement grevés.»

6 L'article 83 de la directive 2006/112 dispose:

«Pour les acquisitions intracommunautaires de biens, la base d'imposition est constituée par les mêmes éléments que ceux retenus pour déterminer, conformément au chapitre 2, la base d'imposition de la livraison de ces mêmes biens sur le territoire de l'État membre. [...]»

*La réglementation nationale*

La réglementation relative à la TVA

- 7 L'article 16 du code de la taxe sur la valeur ajoutée (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, ci-après le «CIVA») dispose:

«1. Sans préjudice des dispositions du paragraphe 2, la base d'imposition des livraisons de biens et des prestations de services imposables correspond à la valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir de l'acquéreur, du destinataire 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, redevances et taxes, à l'exception de la [TVA] 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 destinataire des services, dûment enregistrés en compte de tiers par le contribuable;

[...]»

- 8 L'article 17 du CIVA énonce:

«1. La base d'imposition des biens importés correspond à la valeur en douane, déterminée conformément aux dispositions de l'Union européenne en vigueur.

2. Sont à comprendre dans la base d'imposition, dans la mesure où ils n'y sont pas déjà compris, les éléments suivants:

- a) les impôts, droits de douane, prélèvements et taxes dus avant l'importation ou du fait de cette dernière, à l'exception de la [TVA] à percevoir;

[...]»

- 9 L'article 17 du régime de la TVA dans les opérations intracommunautaires (Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias) se lit comme suit:

«1. Les dispositions de l'article 16 du CIVA relatives aux livraisons de biens s'appliquent, dans des conditions identiques, au calcul de la base d'imposition des acquisitions intracommunautaires de biens.

[...]

3. Dans le cas d'acquisitions intracommunautaires de biens soumis à accises ou à la taxe sur les véhicules, la base d'imposition comprend ces taxes, même si elles ne sont pas portées en compte simultanément.»

#### La réglementation relative à l'ISV

<sup>10</sup> Le code de la taxe sur les véhicules (Código do imposto sobre veículos), publié en annexe de la loi n° 22-A/2007, du 29 juin 2007 (*Diário da República* I, n° 124, du 29 juin 2007, ci-après le «CISV»), est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2007.

<sup>11</sup> L'article 3, paragraphe 1, du CISV dispose:

«Sont redevables de la taxe les concessionnaires agréés, les concessionnaires reconnus et les particuliers, tels qu'ils sont définis par le présent code, qui mettent à la consommation des véhicules imposables, c'est-à-dire les personnes au nom desquelles est émise la déclaration en douane de véhicules ou la déclaration complémentaire de véhicules.»

<sup>12</sup> L'article 5 du CISV se lit comme suit:

«1. Constituent des faits générateurs de la taxe la fabrication, l'assemblage, l'admission ou l'importation sur le territoire national de véhicules dont l'immatriculation au Portugal est obligatoire.

2. Constituent également des faits générateurs de la taxe:

- a) l'attribution d'un numéro d'immatriculation nouveau et définitif à la suite de la radiation volontaire de l'immatriculation nationale accompagnée du remboursement de la taxe ou de tout autre avantage fiscal;

[...]

- d) la présence du véhicule sur le territoire national en violation des dispositions du présent code.

3. Aux fins du présent code, on entend par:

- a) 'admission', l'entrée sur le territoire national d'un véhicule originaire d'un autre État membre de l'Union européenne ou mis en libre pratique dans ce dernier;
- b) 'importation', l'entrée sur le territoire national d'un véhicule originaire d'un pays tiers.

[...]»

<sup>13</sup> Conformément à l'article 6, paragraphe 1, du CISV, l'ISV devient exigible au moment de la mise à la consommation, à savoir:

- «a) au moment de l'introduction de la demande de mise à la consommation par les concessionnaires agréés et les concessionnaires reconnus;

- b) au moment de la présentation de la déclaration en douane du véhicule ou de la déclaration complémentaire de véhicules par les particuliers.»
- 14 L'article 16 du CISV définit le particulier comme «toute personne assujettie procédant à l'admission ou à l'importation de véhicules imposables, qu'ils soient neufs ou d'occasion, avec pour objectif principal de satisfaire ses propres besoins de transport».
- 15 Conformément à l'article 27, paragraphe 3, du CISV, les autorités en charge de l'immatriculation ne peuvent accepter d'immatriculer des véhicules sans que soit apportée la preuve du paiement notamment de l'ISV si cette taxe est due.
- 16 En application de l'article 58, paragraphe 1, du CISV, intitulé «Transfert de résidence», les véhicules détenus par des personnes transférant leur résidence au Portugal depuis un autre État membre de l'Union ou un État tiers sont exemptés du paiement de l'ISV.

### **Le litige au principal et la question préjudicielle**

- 17 Le 28 septembre 2007, Lidl & Companhia a fait l'acquisition de deux véhicules automobiles. Les factures émises par le fournisseur et acquittées par cette entreprise comprenaient le prix de base, l'ISV et des frais divers. La TVA au taux de 21 % a été appliquée sur le montant total.
- 18 Le 25 janvier 2008, Lidl & Companhia a formé un recours gracieux contre l'acte de liquidation de la TVA portée en compte sur les deux factures susmentionnées, dont les montants de TVA constatés s'élevaient respectivement à 8 601,23 euros et à 4 554,33 euros. Le 7 avril 2008, le directeur des services des finances de la région de Sintra 1 a rejeté ce recours, par une ordonnance notifiée à l'intéressée.

- 19 Le Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra ayant rejeté dans son intégralité le recours introduit contre l'acte de liquidation de la TVA par Lidl & Companhia, cette dernière a saisi le Supremo Tribunal Administrativo. Devant cette juridiction, la requérante affirme que la décision du Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, en accueillant la thèse selon laquelle l'ISV porté en compte et acquitté lors de l'importation des véhicules automobiles sur le territoire national doit être compris dans le calcul de la base d'imposition de la TVA, enfreint les dispositions des articles 16, paragraphe 6, sous c), du CIVA et 79, premier alinéa, sous c), de la directive 2006/112. Lidl & Companhia fait valoir que bien qu'elle ne soit pas le redevable de l'ISV dont les voitures qu'elle a achetées ont été grevées, cette taxe a été répercutée sur elle et a donné lieu au paiement d'un montant excessif de TVA, dont elle demande le remboursement.
- 20 Le Ministério Público près la juridiction de renvoi considère que l'ISV est une taxe «monophasique» qui n'est payée qu'une seule fois, lors de la première introduction du véhicule sur le marché portugais, au moment de la première immatriculation au Portugal. À cet égard, il a fait valoir que cette taxe, dont le fait générateur est l'introduction du véhicule sur le marché portugais au moment de la première immatriculation au Portugal, présente des caractéristiques analogues à la «taxe d'immatriculation» ayant donné lieu à l'arrêt du 1<sup>er</sup> juin 2006, *De Danske Bilimportører* (C-98/05, Rec. p. I-4945). En conséquence, il conclut à ce que la Cour soit saisie d'un renvoi préjudiciel.
- 21 Eu égard aux conclusions de la requérante au principal et à celles du Ministério Público, mais considérant toutefois que l'inclusion de l'ISV dans la base d'imposition de la TVA ne viole pas le droit de l'Union, le Supremo Tribunal Administrativo a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 78, paragraphe 1, sous a), lu en combinaison avec l'article 79, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112[...], doit-il être interprété en ce sens que, dans le cadre d'achats intracommunautaires, il ne permet pas d'inclure le montant de la taxe sur les véhicules, créée par la loi n° 22-A/2007, du 29 juin 2007, dans la base d'imposition à la TVA?»

## Sur la question préjudicielle

### *Sur la recevabilité*

- 22 Dans ses observations, le gouvernement portugais conteste la recevabilité de la présente demande de décision préjudicielle.
- 23 En particulier, il fait valoir que celle-ci ne contient pas suffisamment de précisions, tout d'abord, quant à la nature de l'opération en cause au principal, livraison de bien ou acquisition intracommunautaire, ensuite, quant à la façon dont Lidl & Companhia aurait supporté l'ISV et la TVA contestée et, enfin, quant au lien existant entre le litige au principal et les dispositions dont l'interprétation est demandée.
- 24 À cet égard, il convient de rappeler que, en vertu d'une jurisprudence constante, dans le cadre d'une procédure visée à l'article 267 TFUE, fondée sur une nette séparation des fonctions entre les juridictions nationales et la Cour, le juge national est seul compétent pour constater et apprécier les faits du litige au principal ainsi que pour interpréter et appliquer le droit national. Il appartient de même au seul juge national, qui est saisi du litige et doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour. En conséquence, dès lors que les questions posées portent sur l'interprétation du droit de l'Union, la Cour est, en principe, tenue de statuer (voir arrêt du 26 mai 2011, *Stichting Natuur en Milieu e.a.*, C-165/09 à C-167/09, Rec. p. I-4599, point 47 et jurisprudence citée).

- 25 Il s'ensuit que les questions préjudicielles portant sur le droit de l'Union bénéficient d'une présomption de pertinence. Le rejet 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 arrêt du 2 décembre 2010, Jakubowska, C-225/09, Rec. p. I-12329, point 28 et jurisprudence citée).
- 26 Or, force est de constater que la décision de renvoi contient une description suffisante du cadre juridique et factuel du litige au principal, et que les indications fournies par la juridiction de renvoi permettent de déterminer la portée des questions posées. En outre, il y a lieu, pour la Cour, de ne remettre en cause ni la qualification d'acquisition intracommunautaire de l'opération en cause au principal effectuée par la juridiction de renvoi dans la question préjudicielle ni la considération implicite selon laquelle la requérante au principal a supporté la TVA sur le montant de l'ISV et qu'elle en réclame le remboursement. Eu égard au renvoi effectué par l'article 83 de la directive 2006/112 aux articles 73 et suivants de cette dernière, l'interprétation des articles 78 et 79 de ladite directive est, en tout état de cause, pertinente pour la résolution du litige au principal, que l'opération en cause au principal soit constitutive d'une livraison de bien ou d'une acquisition intracommunautaire.
- 27 Il s'ensuit que la demande de décision préjudicielle est recevable.

### *Sur le fond*

- 28 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si une taxe telle que l'ISV doit être comprise dans la base d'imposition de la TVA en tant qu'impôt, droit, prélèvement ou taxe au sens de l'article 78, premier alinéa, sous a), de la directive

2006/112 ou, au contraire, être exclue de cette base d'imposition en vertu de l'article 79, premier alinéa, sous c), de cette directive.

- 29 À titre liminaire, il convient de relever que selon l'article 83 de la directive 2006/112, s'agissant des acquisitions intracommunautaires de biens, la base d'imposition est constituée par les mêmes éléments que ceux retenus pour déterminer, conformément aux articles 73 à 82 de cette directive, la base d'imposition de la livraison de ces mêmes biens sur le territoire de l'État membre.
- 30 L'article 78, premier alinéa, sous a), de la directive 2006/112 prévoit, plus particulièrement, que, pour les livraisons de biens, les impôts, droits, prélèvements et taxes, à l'exception de la TVA elle-même, sont à comprendre dans la base d'imposition.
- 31 L'article 79, premier alinéa, sous c), de ladite directive prévoit que sont à exclure de 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.
- 32 Afin d'établir si une taxe telle que l'ISV doit être comprise dans la base d'imposition de la TVA ou au contraire exclue de celle-ci, il convient de déterminer, d'une part, si elle relève de la notion d'«impôts, droits, prélèvement et taxes», au sens de l'article 78, premier alinéa, sous a), de la directive 2006/112, et, d'autre part, si elle bénéficie de l'exception prévue à l'article 79, premier alinéa, sous c), de cette directive.
- 33 S'agissant, en premier lieu, de l'article 78, premier alinéa, sous a), de la directive 2006/112, la Cour a précisé que, pour que des impôts, droits, prélèvements et taxes puissent relever de l'assiette de la TVA alors même qu'ils ne représentent pas de valeur ajoutée et qu'ils ne constituent pas la contrepartie économique de la livraison du

bien, ils doivent présenter un lien direct avec cette livraison (arrêt du 22 décembre 2010, Commission/Autriche, C-433/09, point 34 et jurisprudence citée).

- <sup>34</sup> À cet égard, il ressort de la jurisprudence que la question de savoir si le fournisseur du véhicule a acquitté une taxe en son nom et pour son propre compte constitue un aspect déterminant pour l'inclusion d'une taxe dans la valeur du bien livré et que, si tel est le cas, la contrepartie qui est prise en compte pour le calcul de la base imposable doit, en principe, inclure le montant de la taxe en question (voir, en ce sens, arrêt du 20 mai 2010, Commission/Pologne, C-228/09, point 40).
- <sup>35</sup> En l'occurrence, selon l'article 3, paragraphe 1, du CISV, sont redevables de l'ISV les concessionnaires agréés, les concessionnaires reconnus et les particuliers qui mettent à la consommation des véhicules imposables, à savoir les personnes au nom desquelles est émise la déclaration en douane de véhicules ou la déclaration complémentaire de véhicules. Or s'agissant des particuliers tels que définis à l'article 16 du CISV, il apparaît que ceux-ci ne constituent que des assujettis résiduels, ainsi que l'a fait valoir lors de l'audience la République portugaise.
- <sup>36</sup> Force est donc de constater que, en principe, les frais acquittés au titre de l'ISV l'ont été non pas au nom de l'acquéreur du véhicule, mais par le fournisseur dudit véhicule au sens de l'article 73 de la directive 2006/112, un lien direct étant ainsi établi entre l'opération de livraison effectuée par ce dernier et cette taxe.
- <sup>37</sup> Dans le même sens, il doit être relevé que, nonobstant l'absence de mention explicite de la livraison en tant que fait générateur de l'ISV, il ressort de l'article 5, paragraphe 1, du CISV que les faits générateurs de cette taxe s'avèrent tous être des opérations effectuées en amont et faisant partie de l'opération de livraison. Les sommes acquittées par le fournisseur au titre de l'ISV en raison de la fabrication, de l'assemblage, de l'admission ou de l'importation sur le territoire portugais de véhicules dont l'immatriculation au Portugal est obligatoire s'intègrent donc dans la valeur du véhicule livré,

ainsi que l'a fait valoir la République portugaise. Ce faisant, l'acquéreur d'un véhicule soumis à l'ISV acquitté par le fournisseur dudit véhicule rétribue une opération préalable effectuée par cet assujetti.

- 38 Par ailleurs, aucun lien juridique direct ne saurait être établi entre l'ISV et l'opération d'immatriculation, contrairement à ce qui était le cas s'agissant de la taxe en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *De Danske Bilimportører*, précité. En effet, il peut notamment être relevé que le CISV prévoit plusieurs hypothèses dans lesquelles l'ISV n'est pas dû, alors même que l'immatriculation d'un véhicule entrant dans son champ d'application intervient. Il en va tout particulièrement ainsi de l'exonération accordée en application de l'article 58, paragraphe 1, du CISV aux véhicules détenus par des personnes transférant leur résidence au Portugal. Est également pertinent à cet égard la circonstance que tant le fait générateur que l'exigibilité de l'ISV sont antérieurs à l'opération d'immatriculation, ainsi que cela ressort de l'article 27 du CISV, selon lequel un véhicule taxable peut être immatriculé uniquement si l'ensemble des taxes et des droits y afférent a été acquitté.
- 39 Dès lors, une taxe telle que l'ISV doit être considérée comme directement liée à la livraison des véhicules entrant dans son champ d'application et, en conséquence, être incluse dans la base d'imposition de la TVA en application de l'article 78, premier alinéa, sous a), de la directive 2006/112.
- 40 S'agissant, en second lieu, de l'article 79, premier alinéa, sous c), de la directive 2006/112, il ne saurait être valablement soutenu que les frais exposés par un concessionnaire agréé ou par un concessionnaire reconnu au titre de l'ISV l'ont été au nom et pour le compte de l'acquéreur du véhicule en cause. À cet effet, il suffit de constater, ainsi que cela ressort du point 35 du présent arrêt, que les redevables de l'ISV sont les fournisseurs de véhicules et non les acquéreurs de ceux-ci (voir, par analogie, arrêt *Commission/Autriche*, précité, point 48).

- 41 Partant, une taxe telle que l'ISV ne saurait être exclue de la base d'imposition de la TVA au titre de l'article 79, premier alinéa, sous c), de la directive 2006/112.
- 42 Eu égard à ce qui précède, il y a lieu de répondre à la question posée qu'une taxe telle que l'ISV, en cause au principal, dont le fait générateur est directement lié à la livraison d'un véhicule entrant dans le champ d'application de cette taxe et qui est acquittée par le fournisseur de ce véhicule relève de la notion d'«impôts, droits, prélèvements et taxes», au sens de l'article 78, premier alinéa, sous a), de la directive 2006/112, et doit, en application de cette disposition, être comprise dans la base d'imposition de la TVA de la livraison dudit véhicule.

### Sur les dépens

- 43 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:

- 1) **Une taxe telle que la taxe sur les véhicules (imposto sobre veículos), en cause au principal, dont le fait générateur est directement lié à la livraison d'un véhicule entrant dans le champ d'application de cette taxe et qui est acquittée par le fournisseur de ce véhicule relève de la notion d'«impôts, droits,**

**prélèvements et taxes», au sens de l'article 78, premier alinéa, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, et doit, en application de cette disposition, être comprise dans la base d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée de la livraison dudit véhicule.**

Signatures