



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

22 novembre 2018*

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Champ d’application – Opérations imposables – Prestation à titre onéreux – Distinction entre des dommages et intérêts non imposables et des prestations de services imposables fournies moyennant le paiement d’une “indemnité” »

Dans l’affaire C-295/17,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [tribunal arbitral en matière fiscale (centre d’arbitrage administratif), Portugal], par décision du 8 janvier 2017, parvenue à la Cour le 22 mai 2017, dans la procédure

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA

contre

Autoridade Tributária e Aduaneira,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président de la Cour, faisant fonction de président de la cinquième chambre, M. E. Levits (rapporteur) et M^{me} M. Berger, juges,

avocat général : M^{me} J. Kokott,

greffier : M^{me} R. Șereș, administratrice,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 26 avril 2018,

considérant les observations présentées :

- pour MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA, par M^{es} V. Codeço, M. Machado de Almeida et R. M. Fernandes Ferreira, advogados,
- pour le gouvernement portugais, par MM. L. Inez Fernandes, M. Figueiredo et R. Campos Laires, en qualité d’agents,
- pour le gouvernement irlandais, par M^{mes} M. Browne et J. Quaney ainsi que par M. A. Joyce, en qualité d’agents, assistés de M. N. J. Travers, SC, et de M^{me} A. Keirse, BL,
- pour la Commission européenne, par M^{me} L. Lozano Palacios et M. A. Caeiros, en qualité d’agents,

* Langue de procédure : le portugais.

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 7 juin 2018,
rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de l'article 64, paragraphe 1, de l'article 66, premier alinéa, sous a), et de l'article 73 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, ci-après la « directive TVA »).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (ci-après « MEO ») à l'Autoridade Tributária e Aduaneira (autorité fiscale et douanière, Portugal) au sujet de la liquidation de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ainsi que d'intérêts compensatoires y afférents.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA 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 ».
- 4 L'article 64, paragraphe 1, de cette directive dispose :

« Lorsqu'elles donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs, les livraisons de biens [...] et les prestations de services sont considérées comme effectuées au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou paiements se rapportent. »
- 5 L'article 66, premier alinéa, de ladite directive prévoit :

« 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 ;

[...] »
- 6 L'article 73 de la même directive est rédigé comme suit :

« 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. »
- 7 L'article 90 de la directive TVA dispose :

« 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. »

Le droit portugais

8 Aux termes de l'article 1^{er}, paragraphe 1, sous a), du Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (code de la taxe sur la valeur ajoutée) :

« Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée :

a) les transmissions de biens et les prestations de services effectuées sur le territoire national, à titre onéreux, par un assujetti agissant en tant que tel ».

9 L'article 16, paragraphe 1, du code de la taxe sur la valeur ajoutée est libellé comme suit :

« Sous réserve des dispositions des paragraphes 2 et 10, la base d'imposition des transmissions de biens et des prestations de services assujetties à la taxe correspond à la valeur de la contrepartie perçue ou devant être perçue de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

10 MEO, société établie à Lisbonne (Portugal), a pour principale activité la fourniture, sur le territoire portugais, de prestations de services dans le domaine des télécommunications. Elle exerce ainsi une activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA et est, de ce fait, assujettie à la TVA.

11 Dans le cadre de son activité, MEO conclut avec ses clients des contrats de prestation de services, dans les domaines des télécommunications, d'accès à Internet, de la télévision et des multimédias, dont certains prévoient des périodes minimales d'engagement, tout en accordant aux clients des conditions avantageuses, notamment sous forme de mensualités d'abonnement moins élevées.

12 Ces contrats stipulent également que, en cas de désactivation des produits et des services qui y sont prévus avant l'échéance de la période minimale d'engagement convenue, à la demande des clients ou pour un motif qui leur est imputable, MEO a droit à une indemnité correspondant au montant de la redevance d'abonnement mensuelle convenue multiplié par la différence entre la durée de la période minimale d'engagement prévue au contrat et le nombre de mois pendant lesquels la prestation de service a été fournie.

13 Selon la juridiction de renvoi, le montant dû par le client à MEO en cas de résiliation anticipée du contrat de prestation de services serait donc constitué du montant de la redevance d'abonnement correspondant à la totalité de la période minimale d'engagement, même si la prestation de services n'est pas fournie au client jusqu'au terme de cette période.

14 Il ressort également de la décision de renvoi que le client est redevable dudit montant lorsque les services sont désactivés avant la fin de la période minimale d'engagement, notamment si le client manque à son obligation de payer les redevances d'abonnement mensuelles convenues.

15 Au cours d'un contrôle réalisé auprès de MEO entre le 1^{er} avril et le 20 novembre 2014, l'autorité fiscale et douanière a constaté que, pour l'exercice fiscal relatif à l'année 2012, MEO n'avait pas acquitté la TVA sur le montant qui avait été facturé aux clients à la suite de la résiliation anticipée de contrats de prestation de services et a, en conséquence, émis des actes de liquidation de la TVA.

- 16 Il ressort de la décision de renvoi que, à la suite de la rupture anticipée par le client du contrat de prestation de services, MEO désactive les services prévus à ce contrat et adresse une facture au client sur laquelle figure le montant de l'indemnité contractuellement prédéterminé due à MEO ainsi que la mention « non soumis à la TVA ».
- 17 Étant d'avis que le montant dû au titre de la résiliation anticipée des contrats de prestation de services constitue une indemnité qui n'est pas soumise à la TVA, au motif qu'elle ne vise à rémunérer aucune prestation de services, MEO a formé un recours gracieux contre lesdits actes de liquidation de la TVA, lequel a été rejeté.
- 18 Le 23 décembre 2015, MEO a formé, contre la décision de rejet de son recours gracieux, un recours hiérarchique sur lequel il n'a pas été statué dans le délai légal.
- 19 Le 20 mai 2016, MEO a saisi la juridiction de renvoi, le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [tribunal arbitral en matière fiscale (centre d'arbitrage administratif), Portugal], d'un recours tendant à faire constater l'illégalité des actes de liquidation de la TVA.
- 20 La juridiction de renvoi considère que les montants dus par les clients à MEO pour non-respect de la période minimale d'engagement contractuelle représentent, aux fins de la TVA, la contrepartie d'une prestation de services et constituent donc une rémunération.
- 21 Selon cette juridiction, ces montants présentent le caractère d'une rémunération au motif également qu'ils permettent de garantir à MEO le maintien d'un même niveau de recettes qu'en l'absence d'interruption des prestations. MEO ne subirait aucun manque à gagner puisque ces montants seraient contractuellement convenus.
- 22 Dans ces conditions, le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [tribunal arbitral en matière fiscale (centre d'arbitrage administratif)] a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) L'article 2, paragraphe 1, sous c), l'article 64, paragraphe 1, l'article 66, [premier alinéa], sous a), et l'article 73 de la directive [TVA] doivent-ils être interprétés en ce sens que la [TVA] est due par un opérateur de télécommunications (télévision, Internet, réseau mobile et réseau fixe) sur le montant prédéterminé qu'il facture aux clients en cas de résiliation d'un contrat prévoyant une durée d'engagement déterminée (période de fidélisation), pour une raison qui leur est imputable, avant le terme de cette période, et qui équivaut au montant de la mensualité de base due par le client en vertu dudit contrat multiplié par le nombre de mensualités restant jusqu'au terme de la période de fidélisation, dans la mesure où, lorsque ce montant est facturé au client, et indépendamment de son recouvrement effectif, l'opérateur a déjà cessé de fournir les services, et si :
- a) le montant facturé a contractuellement pour but de dissuader les clients de ne pas respecter la période contractuelle de fidélisation et de réparer le préjudice que l'opérateur subit en cas de non-respect de celle-ci, à savoir le fait qu'il est privé du bénéfice qu'il aurait pu réaliser si le contrat avait été mené jusqu'au terme de cette période, qu'il a pratiqué des tarifs plus faibles, fournit des équipements ou d'autres offres, gratuitement ou à prix réduit, et les dépenses de publicité et de prospection de clientèle ;
- b) la rémunération [perçue par un agent commercial] est plus élevée en cas de vente de contrats prévoyant une période de fidélisation qu'en cas de vente de contrats sans fidélisation, dans la mesure où cette rémunération, tant pour les contrats avec fidélisation que sans fidélisation, est calculée sur la base du montant des mensualités fixé par le contrat ;
- c) le montant facturé est qualifié en droit national de clause pénale.
- 2) Le fait que les conditions visées dans un ou plusieurs sous-points de la première question ne soient pas remplies est-il susceptible de modifier la réponse ? »

Sur la demande de réouverture de la phase orale de la procédure

- 23 À la suite de la présentation des conclusions de M^{me} l'avocate générale, MEO a, par acte déposé au greffe de la Cour le 25 juin 2018, demandé à ce que soit ordonnée la réouverture de la phase orale de la procédure, en application de l'article 83 du règlement de procédure de la Cour.
- 24 À l'appui de sa demande, MEO a fait valoir, en substance, que les conclusions de M^{me} l'avocate générale, en particulier les points 41, 44, 46 et 47 de celles-ci, reposaient sur des faits erronés, eu égard, notamment, au montant facturé par MEO auprès de ses clients en cas de résiliation anticipée du contrat de prestation de services.
- 25 À cet égard, il convient de rappeler que, en vertu de l'article 252, second alinéa, TFUE, l'avocat général présente publiquement, en toute impartialité et en toute indépendance, des conclusions motivées sur les affaires qui, conformément au statut de la Cour de justice de l'Union européenne, requièrent son intervention. La Cour n'est liée ni par ces conclusions ni par la motivation au terme de laquelle l'avocat général parvient à celles-ci (arrêt du 22 juin 2017, *Federatie Nederlandse Vakvereniging e.a.*, C-126/16, EU:C:2017:489, point 31 ainsi que jurisprudence citée).
- 26 Il convient également de rappeler que le statut de la Cour de justice de l'Union européenne et le règlement de procédure ne prévoient pas la possibilité pour les parties intéressées de présenter des observations en réponse aux conclusions présentées par l'avocat général (arrêt du 25 octobre 2017, *Polbud – Wykonawstwo*, C-106/16, EU:C:2017:804, point 23 et jurisprudence citée). Par conséquent, le désaccord d'un intéressé avec les conclusions de l'avocat général, quelles que soient les questions qu'il examine dans celles-ci, ne peut constituer en soi un motif justifiant la réouverture de la phase orale de la procédure (arrêts du 25 octobre 2017, *Polbud – Wykonawstwo*, C-106/16, EU:C:2017:804, point 24, ainsi que du 29 novembre 2017, *King*, C-214/16, EU:C:2017:914, point 27 et jurisprudence citée).
- 27 Par ses arguments relatifs aux éléments caractérisant le montant facturé en cas de résiliation anticipée par le client du contrat de prestation de services, MEO cherche à répondre aux conclusions de M^{me} l'avocate générale en mettant en cause la description dudit montant, telle qu'elle découle de la demande de décision préjudicielle, du dossier dont la Cour dispose ainsi que des informations fournies lors de l'audience.
- 28 Certes, en vertu de l'article 83 de son règlement de procédure, la Cour peut, à tout moment, l'avocat général entendu, ordonner la réouverture de la phase orale de la procédure, notamment si elle considère qu'elle est insuffisamment éclairée, ou lorsqu'une partie a soumis, après la clôture de cette phase, un fait nouveau de nature à exercer une influence décisive sur la décision de la Cour, ou encore lorsque l'affaire doit être tranchée sur la base d'un argument qui n'a pas été débattu entre les parties ou les intéressés visés à l'article 23 du statut de la Cour de justice de l'Union européenne.
- 29 Or, le calcul du montant facturé par MEO pour rupture anticipée du contrat de prestation de services a été décrit par la juridiction de renvoi, ainsi qu'il ressort du point 12 du présent arrêt, ce que MEO n'a d'ailleurs pas contesté ni dans ses observations, ni lors de l'audience. En outre, il convient de souligner que la constatation des faits relève de la compétence exclusive de la juridiction de renvoi. Quant à la qualification de ce montant retenue par MEO, elle ne lie pas la Cour dans le cadre de sa réponse à la demande de décision préjudicielle.
- 30 En l'occurrence, la Cour, après avoir entendu M^{me} l'avocate générale, considère qu'elle dispose de tous les éléments nécessaires pour répondre aux questions posées par la juridiction de renvoi et estime que, aux fins de trancher l'affaire au principal, tous les arguments, en particulier ceux relatifs à la qualification dudit montant, ont été débattus devant la Cour.
- 31 Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu d'ordonner la réouverture de la phase orale de la procédure.

Sur les questions préjudicielles

Sur la recevabilité

- 32 La République portugaise soulève l'irrecevabilité de la demande de décision préjudicielle en invoquant le caractère incertain et spéculatif des questions posées par la juridiction de renvoi, laquelle n'aurait pas établi les circonstances de fait à l'origine du litige au principal et n'aurait pas déterminé le cadre juridique pertinent.
- 33 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante, dans le cadre de la coopération entre la Cour et les juridictions nationales instituée à l'article 267 TFUE, il appartient au seul juge national qui est saisi du litige et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement 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 (arrêt du 6 mars 2018, SEGRO et Horváth, C-52/16 et C-113/16, EU:C:2018:157, point 42 ainsi que jurisprudence citée).
- 34 En outre, le rejet d'une demande formée par une juridiction nationale n'est possible que s'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 ou encore lorsque le problème est de nature hypothétique ou que la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (arrêt du 6 mars 2018, SEGRO et Horváth, C-52/16 et C-113/16, EU:C:2018:157, point 43 ainsi que jurisprudence citée).
- 35 En l'occurrence, il ressort de la demande de décision préjudicielle que la juridiction de renvoi éprouve des doutes quant à l'interprétation et à l'application de l'article 2, paragraphe 1, sous c), et de l'article 73 de la directive TVA en ce qui concerne la qualification des montants perçus par MEO à la suite de la résiliation par ses clients des contrats de prestation de services avant la fin de la période minimale d'engagement convenue. Il y a lieu, également, de relever que la juridiction de renvoi a, à suffisance et avec précision, exposé les circonstances de fait à l'origine du litige au principal ainsi que le cadre juridique de l'affaire au principal dont il ressort que les questions posées ne sont pas hypothétiques.
- 36 Il s'ensuit, d'une part, que l'interprétation du droit de l'Union qui est, en l'occurrence, sollicitée présente un rapport certain avec l'objet du litige au principal et, d'autre part, que les questions posées ne revêtent pas un caractère hypothétique.
- 37 Il découle de ce qui précède que la demande de décision préjudicielle est recevable.

Sur le fond

Sur la première question

- 38 Par la première question, la juridiction de renvoi cherche à savoir, en substance, si le montant prédéterminé perçu par un opérateur économique en cas de résiliation anticipée par son client, ou pour un motif imputable à ce dernier, d'un contrat de prestation de services prévoyant une période minimale d'engagement, lequel montant correspond au montant que cet opérateur aurait perçu pendant le reste de ladite période, doit être considéré comme la rémunération d'une prestation de services effectuée à titre onéreux au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, et soumise en tant que telle à cette taxe.

- 39 À cet égard, il y a lieu de relever qu'une prestation de services n'est effectuée « à titre onéreux », au sens de ladite disposition, 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 (voir, en ce sens, arrêts du 18 juillet 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, point 19 et jurisprudence citée, ainsi que du 23 décembre 2015, Air France-KLM et Hop !Brit-Air, C-250/14 et C-289/14, EU:C:2015:841, point 22). Tel est le cas s'il existe un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue (voir, en ce sens, arrêt du 23 décembre 2015, Air France-KLM et Hop !Brit-Air, C-250/14 et C-289/14, EU:C:2015:841, point 23 ainsi que jurisprudence citée).
- 40 En ce qui concerne le lien direct entre le service fourni au bénéficiaire et la contre-valeur effective reçue, la Cour a déjà jugé, s'agissant de la vente de billets d'avion que des passagers n'ont pas utilisés et dont ces derniers n'ont pu obtenir le remboursement, que la contre-valeur du prix versé lors de la signature d'un contrat relatif à la prestation d'un service est constituée par le droit qu'en tire le client de bénéficier de l'exécution des obligations découlant du contrat, indépendamment du fait que le client mette en œuvre ce droit. Ainsi, le prestataire de services réalise cette prestation dès lors qu'elle met le client en mesure de bénéficier de celle-ci, de sorte que l'existence du lien direct susmentionné n'est pas affecté par le fait que le client ne fait pas usage dudit droit (voir, en ce sens, arrêt du 23 décembre 2015, Air France-KLM et Hop !Brit-Air, C-250/14 et C-289/14, EU:C:2015:841, point 28).
- 41 Au demeurant, en ce qui concerne la condition tirée du lien direct entre la contrepartie reçue et le service fourni, il y a lieu d'établir si le montant dû pour non-respect de la période minimale d'engagement, conformément aux termes des contrats en cause dans le litige au principal, correspond à la rémunération d'un service, eu égard à la jurisprudence citée aux points 39 et 40 du présent arrêt.
- 42 Or, en l'occurrence, il y a lieu de rappeler que, selon le mode de calcul décrit par la juridiction de renvoi et mentionné au point 12 du présent arrêt, le montant dû, en vertu desdits contrats, pour non-respect de la période minimale d'engagement est constitué du montant de la redevance d'abonnement multiplié par la différence entre la durée de la période minimale d'engagement et le nombre de mois pendant lesquels la prestation de service a été fournie. Ainsi, le versement du montant dû pour non-respect de la période minimale d'engagement permet à MEO d'obtenir, en principe, les mêmes revenus que si le client n'avait pas résilié le contrat prématurément.
- 43 S'agissant de la valeur des stipulations contractuelles dans le cadre de la qualification d'une opération taxable, il convient de relever que la prise en compte de la réalité économique et commerciale constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA (voir, en ce sens, arrêt du 20 juin 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, point 42 et jurisprudence citée).
- 44 Or, dans la mesure où MEO a droit au versement du même montant, en vertu des contrats en cause au principal, en cas de non-respect de la période minimale d'engagement que celui qu'il aurait perçu à titre de rémunération des prestations de services qu'elle a entrepris de fournir dans l'hypothèse où le client n'aurait pas résilié son contrat, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier le cas échéant, la résiliation anticipée du contrat par le client, ou pour un motif qui lui est imputable, ne change pas la réalité économique de la relation entre MEO et son client.
- 45 Dans ces conditions, il y a lieu de considérer que la contre-valeur du montant payé par le client à MEO est constituée du droit du client de bénéficier de l'exécution, par cet opérateur, des obligations découlant du contrat de prestation de services, même si le client ne souhaite pas ou ne peut pas mettre en œuvre ce droit pour un motif qui lui est imputable. En effet, en l'espèce, MEO met le client en mesure de bénéficier de cette prestation au sens de la jurisprudence citée au point 40 du présent arrêt et la cessation de ladite prestation ne lui est pas imputable.

- 46 Il convient d'ajouter, à cet égard, que, si ledit montant était qualifié d'indemnité visant à réparer le préjudice subi par MEO, la nature de la contrepartie versée par le client s'en trouverait modifiée selon que ce client décide d'utiliser ou non le service en cause pendant la période prévue dans le contrat.
- 47 Ainsi, le client qui a bénéficié des prestations de services pour la totalité de la période minimale d'engagement stipulée au contrat et celui qui met fin au contrat avant la fin de cette période seraient traités différemment au regard de la TVA.
- 48 Par conséquent, il y a lieu de considérer que le montant dû pour non-respect de la période minimale d'engagement rémunère les prestations fournies par MEO, que le client mette ou ne mette pas en œuvre le droit de bénéficier desdits services jusqu'à la fin de la période minimale d'engagement.
- 49 Quant à l'exigence que les sommes versées constituent la contrepartie effective d'un service individualisable, il convient de souligner que le service à fournir ainsi que le montant facturé au client en cas de résiliation du contrat au cours de la période minimale d'engagement sont déjà déterminés lors de la conclusion du contrat.
- 50 Ainsi, le montant dû pour non-respect de la période minimale d'engagement doit être considéré comme faisant partie intégrante du prix total payé pour la fourniture de prestations de services, divisé en mensualités, lequel devient immédiatement exigible en cas de manquement à l'obligation de paiement.
- 51 S'agissant de cette dernière circonstance, il ressort, en effet, de la décision de renvoi que, conformément aux dispositions applicables du droit national, la taxe afférente audit montant est due au moment de l'émission de la facture, hypothèse envisagée par l'article 66, premier alinéa, sous a), de la directive TVA, par dérogation, notamment, à l'article 64, paragraphe 1, de cette directive, dispositions auxquelles la juridiction de renvoi fait explicitement référence dans le cadre de sa première question. Eu égard à ce qui précède, notamment au fait que la résiliation anticipée du contrat ne change pas la réalité économique de la relation entre MEO et son client, il y a lieu de considérer que ni l'exigibilité anticipée de la TVA en cas de résiliation du contrat, ni les dispositions susmentionnées n'ont une incidence sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA qui doit être retenue en l'espèce.
- 52 Par conséquent, le montant dû pour non-respect de la période minimale d'engagement constitue la contrepartie d'une prestation de services individualisable.
- 53 Il ressort du libellé de la première question, qui fait également référence à l'article 73 de la directive TVA, que la juridiction de renvoi a des doutes quant à l'éventuelle incidence sur l'exigibilité de la TVA de l'absence du recouvrement effectif du montant dû en cas de résiliation anticipée du contrat.
- 54 Selon cet article, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le prestataire de services de la part de son client.
- 55 Par ailleurs, étant donné que la TVA vise à grever uniquement le consommateur final, la base d'imposition de la TVA à percevoir par les autorités fiscales ne peut être supérieure à la contrepartie effectivement payée par le consommateur final et sur laquelle a été calculée la TVA qui pèse en définitive sur ce consommateur (voir, en ce sens, arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, point 19).
- 56 Dès lors, il convient d'ajouter, à toutes fins utiles et ainsi que M^{me} l'avocate générale l'a relevé au point 55 de ses conclusions, que, si besoin est, il appartiendra aux autorités nationales compétentes de procéder, dans les conditions déterminées par le droit national, à la correction de la TVA à due concurrence, comme prévu à l'article 90 de la directive TVA, afin que la TVA soit déduite du montant effectivement perçu par le prestataire de services de la part de son client.

57 Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre à la première question que l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que le montant prédéterminé perçu par un opérateur économique en cas de résiliation anticipée par son client, ou pour un motif imputable à ce dernier, d'un contrat de prestation de services prévoyant une période minimale d'engagement, lequel montant correspond au montant que cet opérateur aurait perçu pendant le reste de ladite période en l'absence d'une telle résiliation, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, doit être considéré comme la rémunération d'une prestation de services effectuée à titre onéreux et soumise en tant que telle à cette taxe.

Sur la seconde question

58 Par la seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les conditions visées aux points a), b) et c) de la première question, à savoir, respectivement, le fait que l'objectif du montant forfaitaire vise à dissuader les clients de ne pas respecter la période minimale d'engagement et à réparer le préjudice que l'opérateur subit en cas de non-respect de cette période, le fait que la rémunération perçue par un agent commercial pour la conclusion de contrats stipulant une période minimale d'engagement soit plus élevée que celle prévue dans le cadre des contrats ne stipulant pas une telle période ou le fait que le montant facturé soit qualifié en droit national de clause pénale, sont déterminantes pour la qualification du montant prédéterminé dans le contrat de prestation de services dont le client est redevable en cas de résiliation anticipée de ce contrat.

59 Premièrement, la juridiction de renvoi cherche à savoir si l'objectif du montant forfaitaire, qui vise à dissuader les clients de ne pas respecter la période minimale d'engagement et à réparer le préjudice subi par l'opérateur en cas de résiliation anticipée du contrat, affecte la qualification de ce montant en tant que rémunération d'une prestation de services.

60 À cet égard, il y a lieu de relever que la notion de « prestations de services », au sens de la directive TVA, doit être interprétée indépendamment des buts et des résultats des opérations concernées (voir, en ce sens, arrêt du 20 juin 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, point 41).

61 En revanche, ainsi qu'il a déjà été jugé au point 43 du présent arrêt, il est essentiel de prendre en compte la réalité économique de la transaction en cause, laquelle constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA (voir, en ce sens, arrêt du 20 juin 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, points 42, 48 et 49 ainsi que jurisprudence citée). Ainsi que l'a relevé M^{me} l'avocate générale au point 46 de ses conclusions, dans le cadre d'une approche économique, le montant dû pour non-respect de la période minimale d'engagement assure à MEO un revenu fixe sous forme d'une rémunération contractuelle minimale.

62 Par conséquent, l'objectif de ce montant qui consiste à dissuader les clients de ne pas respecter la période minimale d'engagement n'est pas déterminant pour la qualification dudit montant, dans la mesure où, selon la réalité économique, ce même montant vise à garantir à MEO, en principe, les mêmes revenus que ceux qu'elle aurait obtenus si le contrat n'avait pas été résilié avant la fin de la période minimale d'engagement pour un motif qui est imputable au client.

63 Deuxièmement, la juridiction de renvoi se demande si le fait que la rémunération perçue par un agent commercial pour la conclusion de contrats stipulant une période minimale d'engagement est plus élevée que celle prévue pour les contrats ne stipulant pas une telle période a une incidence sur la qualification du montant dû pour non-respect de la période minimale d'engagement.

64 Aux fins de déterminer si ledit montant représente une contrepartie d'une prestation de services soumise à la TVA, sont pris en compte, ainsi qu'il ressort des points 39 à 51 du présent arrêt, les éléments du dossier soumis à la Cour, desquels il ressort que ce même montant a été calculé en

fonction du montant de la redevance d'abonnement de base tant pour la période précédant la résiliation du contrat de prestation de services que pour la période qui s'étend de la résiliation du contrat jusqu'à la fin de la période minimale d'engagement.

- 65 Dès lors que la réponse apportée par la Cour à la première question ne dépend donc aucunement du fait que la rémunération perçue par un agent commercial peut varier en fonction du type de contrat conclu avec le client, il suffit de constater qu'une comparaison entre les contrats prévoyant une période minimale d'engagement et ceux n'en prévoyant pas est sans pertinence quant à la question de savoir si le montant dû pour non-respect de la période minimale d'engagement constitue une rémunération pour la prestation de services en cause au principal.
- 66 Troisièmement, la juridiction de renvoi se demande également si le fait que le montant facturé pour non-respect de la période minimale d'engagement soit qualifié, en droit national, de clause pénale peut avoir une influence sur la qualification de ce montant de rémunération de la prestation de services.
- 67 Selon une jurisprudence constante de la Cour, les termes d'une disposition du droit de l'Union qui ne comporte aucun renvoi exprès au droit des États membres doivent normalement trouver une interprétation autonome et uniforme (voir, en ce sens, arrêt du 16 novembre 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, point 38 et jurisprudence citée).
- 68 Dès lors, comme l'a relevé M^{me} l'avocate générale au point 34 de ses conclusions, il est indifférent aux fins de l'interprétation des dispositions de la directive TVA que ce montant soit constitutif, en droit national, d'un droit à réparation délictuel ou d'une pénalité contractuelle ou bien qu'il soit qualifié de réparation, de dédommagement ou de rémunération.
- 69 L'appréciation du point de savoir si le paiement d'une rémunération intervient en contrepartie d'une prestation de services est une question de droit de l'Union qu'il convient de trancher indépendamment de l'appréciation portée en droit national.
- 70 Compte tenu de ce qui précède, il convient de répondre à la seconde question que ne sont pas déterminants pour la qualification du montant prédéterminé dans le contrat de prestation de services dont le client est redevable en cas de résiliation anticipée de celui-ci le fait que l'objectif de ce montant forfaitaire vise à dissuader les clients de ne pas respecter la période minimale d'engagement et à réparer le préjudice que l'opérateur subit en cas de non-respect de cette période, le fait que la rémunération perçue par un agent commercial pour la conclusion de contrats stipulant une période minimale d'engagement soit plus élevée que celle prévue dans le cadre des contrats ne stipulant pas une telle période et le fait que ledit montant soit qualifié en droit national de clause pénale.

Sur les dépens

- 71 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 (cinquième chambre) dit pour droit :

- 1) L'article 2, paragraphe 1, sous c), 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 le montant prédéterminé perçu par un opérateur économique en cas de résiliation anticipée par son client, ou pour un motif imputable à ce dernier, d'un contrat de prestation de services prévoyant une période minimale d'engagement, lequel montant correspond au**

montant que cet opérateur aurait perçu pendant le reste de ladite période en l'absence d'une telle résiliation, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, doit être considéré comme la rémunération d'une prestation de services effectuée à titre onéreux et soumise en tant que telle à cette taxe.

- 2) **Ne sont pas déterminants pour la qualification du montant prédéterminé dans le contrat de prestation de services dont le client est redevable en cas de résiliation anticipée de celui-ci le fait que l'objectif de ce montant forfaitaire vise à dissuader les clients de ne pas respecter la période minimale d'engagement et à réparer le préjudice que l'opérateur subit en cas de non-respect de cette période, le fait que la rémunération perçue par un agent commercial pour la conclusion de contrats stipulant une période minimale d'engagement soit plus élevée que celle prévue dans le cadre des contrats ne stipulant pas une telle période et le fait que ledit montant soit qualifié en droit national de clause pénale.**

Signatures