



## Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

5 juillet 2018\*

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 2, point 1, sous c) – Émission de “crédits” permettant d’enchérir lors de ventes aux enchères en ligne – Prestation de services à titre onéreux – Opération préalable – Article 73 – Base d’imposition »

Dans l’affaire C-544/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Royaume-Uni), par décision du 17 octobre 2016, parvenue à la Cour le 28 octobre 2016, dans la procédure

**Marcandi Limited**, agissant sous le nom commercial Madbid

contre

**Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs**,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. J. L. da Cruz Vilaça, président de chambre, MM. E. Levits, A. Borg Barthet (rapporteur), M<sup>me</sup> M. Berger et M. F. Biltgen, juges,

avocat général : M. E. Tanchev,

greffier : M<sup>me</sup> L. Hewlett, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 13 décembre 2017,

considérant les observations présentées :

- pour Marcandi Ltd, par M. J. Brinsmead-Stockham, barrister, M<sup>me</sup> C. Van Zyl, solicitor, et M<sup>me</sup> A. Brown, advocate,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. D. Robertson et Mme Z. Lavery, en qualité d’agents, assistés de M. P. Mantle, barrister,
- pour la Commission européenne, par M. R. Lyal et Mme L. Lozano Palacios, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 7 mars 2018,

rend le présent

\* Langue de procédure : l’anglais.

## Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 1, des articles 14, 24, 62, 63, 65 et 73 ainsi que de l'article 79, sous b), 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 Marcandi Ltd, agissant sous le nom commercial Madbid, aux Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (administration fiscale et douanière, Royaume-Uni) (ci-après l'« administration fiscale ») au sujet du régime de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicable à la vente de « crédits » permettant de participer à des ventes aux enchères en ligne.

### Le cadre juridique

- 3 Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA :  
« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :
  - a) les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;  
[...]
  - c) 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 14, paragraphe 1, de cette directive définit la livraison de biens comme « le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire ».
- 5 Aux termes de l'article 24, paragraphe 1, de ladite directive :  
« Est considérée comme "prestation de services" toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens. »
- 6 L'article 62 de la même directive dispose :  
« Aux fins de la présente directive sont considérés comme :
  - 1) "fait générateur de la taxe" le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe ;
  - 2) "exigibilité de la taxe" le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté. »
- 7 L'article 63 de la directive TVA prévoit :  
« Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée. »

8 L'article 65 de cette directive est rédigé comme suit :

« En cas de versements d'acomptes avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée, la taxe devient exigible au moment de l'encaissement, à concurrence du montant encaissé. »

9 L'article 73 de ladite directive prévoit :

« 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. »

10 L'article 79 de la même directive dispose :

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

[...]

b) les rabais et ristournes de prix consentis à l'acquéreur ou au preneur et acquis au moment où s'effectue l'opération ;

[...] »

### **Le litige au principal et les questions préjudicielles**

11 Marcandi est une société établie au Royaume-Uni qui exerce des activités de vente en ligne sous le nom commercial Madbid (ci-après « Madbid »). La majorité des biens vendus par Madbid sont des produits dits « high tech », tels que des téléphones mobiles, des tablettes, des ordinateurs, des téléviseurs. Madbid vend occasionnellement des biens d'une plus grande valeur, comme, notamment, des voitures.

12 Le site Internet de Madbid permet à ses utilisateurs d'acheter des biens vendus par Madbid soit pour un prix déterminé, auprès de la boutique en ligne, soit au moyen d'enchères en ligne.

13 Durant la période concernée par le litige au principal, Madbid était enregistrée comme assujetti à la TVA au Royaume-Uni ainsi que dans plusieurs autres États membres, notamment en Allemagne.

14 Aux termes de la clause 1.2 de ses conditions générales, Madbid « exploite un site de vente aux enchères avec paiement pour participation aux enchères ». Les utilisateurs qui souhaitent participer aux ventes aux enchères organisées par Madbid sont tenus d'acquiescer auprès de celle-ci, contre paiement, des « crédits », qui sont nécessaires pour enchérir et ne peuvent servir à d'autres fins. En particulier, ces « crédits » ne peuvent être utilisés pour acheter les biens vendus dans la boutique en ligne. Ils ne peuvent pas non plus être convertis en argent.

15 Chacune des pages du site Internet de Madbid comporte un bouton qui permet à l'utilisateur d'accéder à une page sur laquelle sont vendus les « crédits ». Lorsqu'ils ont été achetés, ceux-ci sont portés au crédit du compte de l'utilisateur. Chaque « crédit » est identifié par un code unique et se voit attribuer une valeur monétaire correspondant au montant payé par l'utilisateur. Des « crédits gratuits » sont parfois alloués aux utilisateurs. D'une valeur de 0,00 livre sterling (GBP), ils permettent uniquement aux utilisateurs de participer aux ventes aux enchères organisées par Madbid. Ces « crédits gratuits » expirent à l'issue d'une période de 30 jours, tandis que les « crédits » payés sont valables pendant 180 jours.

- 16 Pour chaque vente aux enchères, un prix de lancement est fixé à 0,00 GBP, le compte à rebours étant réglé sur le temps maximum imparti pour enchérir, lequel est généralement d'une minute. À chaque nouvelle enchère, le compte à rebours reprend avec la même durée que celle initialement fixée. Pour chaque vente, un nombre défini de « crédits », compris entre 1 et 8, est nécessaire pour enchérir et l'utilisateur, en cliquant sur le bouton « offre », utilise ses « crédits » à hauteur de ce nombre. L'offre ainsi faite par l'utilisateur est de 0,01 GBP plus élevée que l'offre précédente et devient l'offre la plus élevée pour la vente concernée. Le prix de vente affiché du bien augmente également de 0,01 GBP.
- 17 L'utilisateur qui remporte une vente aux enchères bénéficie du droit d'acheter le bien au prix auquel il a été adjugé, augmenté des frais de transport et de manutention. La valeur des « crédits » utilisés pour enchérir au cours de cette vente est épuisée et n'est, partant, pas imputée sur le prix du bien adjugé. Tant que le bien ne lui a pas été expédié, l'utilisateur dispose du droit d'annuler sa commande. Le cas échéant, il sera remboursé à hauteur du prix auquel il a remporté la vente.
- 18 Par ailleurs, une fonction « acheter maintenant » permet à l'utilisateur d'acheter un bien identique à celui faisant l'objet de la vente aux enchères à laquelle il participe, pour un prix qui, au cours de celle-ci, diminue à hauteur de la contre-valeur des « crédits » qu'il a utilisés pour enchérir dans le cadre de cette vente. L'utilisateur qui achète un bien par l'intermédiaire de la fonction « acheter maintenant » au cours d'une vente aux enchères ne peut plus enchérir au titre de celle-ci.
- 19 Enfin, la fonction « remise cumulée » permet à l'utilisateur qui n'a pas remporté la vente aux enchères et qui n'a pas non plus utilisé la fonction « acheter maintenant » d'obtenir une remise qu'il pourra faire valoir ultérieurement, lors de l'achat d'un bien disponible dans la boutique en ligne de Madbid. Une « remise cumulée », dont le montant correspond à la contre-valeur des « crédits » ayant permis à l'utilisateur d'enchérir dans le cadre de ladite vente, expire à l'issue d'un délai de 365 jours.
- 20 Si l'utilisateur qui a effectué un achat au moyen des fonctions « remise cumulée » ou « acheter maintenant » annule sa commande, il bénéficie d'un remboursement à hauteur du montant qu'il a payé pour les biens en question, à l'exclusion de la contre-valeur des « crédits » qui ont été pris en compte pour aboutir au prix final auquel les biens lui ont été vendus.
- 21 Dans une décision du 9 décembre 2013, l'administration fiscale a considéré que le montant payé par les clients de Madbid en échange de « crédits » représentait la contrepartie d'une prestation de services réalisée au Royaume-Uni, à savoir l'octroi du droit de participer aux ventes aux enchères en ligne organisées par Madbid.
- 22 Madbid a introduit un recours contre cette décision devant le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité), Royaume-Uni] en faisant valoir que l'émission de « crédits » au profit de ses clients constitue non pas une prestation de services, mais une simple « opération préalable », au sens de l'arrêt du 16 décembre 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, point 24). Madbid en déduit qu'elle est redevable de la TVA en raison non pas de l'émission des « crédits » au profit de ses clients, mais uniquement des livraisons de biens. La contrepartie de ces livraisons comprendrait à la fois le prix payé par le client pour le bien qu'il a acquis et la contre-valeur des « crédits » épuisés lors de l'achat de ce bien. À titre subsidiaire, Madbid a soutenu devant la juridiction de renvoi que, si cette dernière devait juger que l'émission de « crédits » constitue une prestation de services, il y aurait lieu de considérer qu'une telle prestation n'est pas fournie à titre onéreux, aux fins de l'article 2, paragraphe 1, sous c), et de l'article 73 de la directive TVA.
- 23 L'administration fiscale a fait valoir devant ladite juridiction que, lorsque Madbid octroie des « crédits » à ses utilisateurs, elle leur accorde le droit, dont l'utilisateur peut profiter immédiatement, de participer aux ventes aux enchères en ligne qu'elle organise. Il s'agirait d'une prestation de services.

En outre, les fonctions « acheter maintenant » et « remise cumulée » constitueraient des mécanismes promotionnels dans le cadre desquels Madbid consent un rabais, au sens de l'article 79, sous b), de la directive TVA, sur le prix de vente de ses biens.

- 24 La juridiction de renvoi indique en outre que, dans une décision du 9 juillet 2014, le Finanzamt Hannover-Nord (administration fiscale de Hanovre-Nord, Allemagne) a estimé que la vente de « crédits » par Madbid ne constituait ni une livraison de biens ni une prestation de services aux fins de la TVA. Selon cette administration, Madbid est redevable de la TVA en Allemagne pour les livraisons de biens qu'elle effectue à des utilisateurs établis dans cet État membre. La contrepartie de ces livraisons de biens comprendrait non seulement le prix payé par le client pour le bien acquis, à savoir le prix auquel le bien a été adjugé, le prix résultant de l'utilisation de la fonction « acheter maintenant » ou le prix après déduction de la « remise cumulée », mais également la valeur des « crédits » utilisés aux fins de l'acquisition de ce bien, c'est-à-dire la valeur des « crédits » ayant permis de remporter la vente aux enchères ou de générer une réduction du prix au moyen de la fonction « acheter maintenant » ou « remise cumulée ». S'agissant des utilisateurs ayant acheté des « crédits » et ayant participé à une vente aux enchères sans la remporter, l'administration fiscale de Hanovre-Nord considère qu'une prestation de services a été réalisée au profit de ceux-ci seulement s'ils ne procèdent à aucun achat en utilisant la contre-valeur des « crédits » leur ayant permis d'enchérir. La contrepartie de cette prestation de services, soumise à la TVA au Royaume-Uni, correspondrait à la valeur desdits « crédits ».
- 25 Dans ces conditions, le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité)] a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

- « 1) Selon l'interprétation correcte de l'article 2, paragraphe 1, et des articles 24, 62, 63, 65 et 73 de la [directive TVA], dans une situation de fait telle que celle du litige au principal,
- a) l'émission de [c]rédits par Madbid au profit des utilisateurs en contrepartie d'un paiement en argent doit-elle être considérée
    - i) comme une "opération préalable" qui sort du champ d'application de l'article 2, paragraphe 1, [de la directive TVA], telle qu'identifiée par la Cour aux points 23 à 42 de son [arrêt du 16 décembre 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780)], ou
    - ii) comme une prestation de services de Madbid, au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), [de cette directive,] consistant en l'octroi du droit de participer à des enchères en ligne ;
  - b) si le droit de participer à des enchères en ligne est une prestation de services de Madbid, s'agit-il d'une prestation « à titre onéreux », au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), [de ladite directive,] dont la contrepartie est représentée par le paiement effectué pour obtenir ce droit (c'est-à-dire la somme d'argent perçue par Madbid, versée par l'utilisateur en échange des [c]rédits) ;
  - c) la réponse à la [première question, sous b),] sera-t-elle différente si les [c]rédits peuvent également être utilisés par l'utilisateur comme des titres lui permettant d'acquérir les biens pour la même contre-valeur au cas où il ne remporterait pas les enchères ;
  - d) si Madbid n'effectue pas une prestation de services à titre onéreux lorsqu'elle émet des [c]rédits au profit de ses utilisateurs en contrepartie d'un paiement en argent, effectue-t-elle une telle prestation à un autre moment ;

et quels sont les principes qu'il convient d'appliquer pour répondre à ces questions ?

- 2) Selon l'interprétation correcte [de l'article 2, paragraphe 1, des articles 14, 62, 63, 65 et 73 ainsi que de l'article 79, sous b), de la directive TVA], quelle est, dans une situation de fait telle que celle du litige au principal, la contrepartie perçue par Madbid en échange des livraisons de biens qu'elle effectue au profit des utilisateurs, aux fins [de l'article 2, paragraphe 1, sous a), et de l'article 73 de cette directive] ?

Plus particulièrement, compte tenu de la réponse à donner à la [première question],

- a) les sommes payées par un utilisateur à Madbid pour obtenir des [c]rédits sont-elles un “[versement d’acomptes]” pour une livraison de biens relevant de l’article 65 [de la directive TVA], en sorte que la TVA est “exigible” dès l’encaissement et que le paiement au profit de Madbid effectué par l’utilisateur est la contrepartie d’une livraison de biens ;
- b) si l’utilisateur achète des biens au moyen des fonctions “[a]cheter maintenant” ou “[r]emise cumulée”, la contre-valeur des [c]rédits utilisés pour enchérir, qui, au cas où l’utilisateur ne remporterait pas l’enchère, lui permet de générer une “[r]emise cumulée” ou de réduire le prix “[a]cheter maintenant”, est-elle :
  - i) un “rabais”, au sens de l’article 79, sous b), [de la directive TVA], en sorte que la contrepartie des livraisons de biens effectuées par Madbid est constituée par la somme effectivement payée à Madbid par l’utilisateur au moment de l’achat des biens et rien de plus, ou
  - ii) une part de la contrepartie de la livraison de biens, en sorte que la contrepartie des livraisons de biens effectuées par Madbid comprend à la fois la somme payée par l’utilisateur à Madbid au moment de l’achat des biens et la somme payée par l’utilisateur pour les [c]rédits utilisés pour faire des offres dans les enchères qu’il n’a pas remportées ;
- c) si l’utilisateur exerce son droit d’acheter les biens qui faisaient l’objet d’une enchère en ligne qu’il a remportée, la contrepartie de la livraison de ces biens est-elle le prix auquel les biens ont été adjugés (augmenté des frais de livraison et de manutention) et rien de plus, ou la contre-valeur des [c]rédits que la personne qui a remporté les enchères a utilisés pour enchérir dans le cadre de cette vente aux enchères est-elle également comprise dans la contrepartie de la livraison de ces biens par Madbid à l’utilisateur ;

sinon, quels sont les principes qui trouvent à s’appliquer s’agissant de répondre à ces questions ?

- 3) Si deux États membres traitent différemment une opération aux fins de la TVA, dans quelle mesure les juridictions de l’un de ces États membres doivent-elles prendre en compte, lorsqu’elles interprètent les dispositions pertinentes du droit de l’Union et du droit national, le souci souhaitable d’éviter :
  - a) la double imposition de l’opération, ou
  - b) la non-imposition de l’opération ;

et quelle est en outre l’incidence du principe de neutralité fiscale sur cette question ? »

## **Sur les questions préjudicielles**

### *Sur la première question*

- 26 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l’émission de « crédits », tels que ceux en cause au principal, en contrepartie d’un paiement constitue une « prestation de services à titre onéreux », au sens de l’article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, ou si elle doit être considérée comme une « opération préalable » à la livraison de biens, au sens du point 24 de l’arrêt du 16 décembre 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780).
- 27 Il convient de rappeler que la Cour a jugé dans cet arrêt que l’acquisition de droits contractuels, dénommés « droits à des points », permettant de recevoir des points pouvant être convertis, notamment, en un droit d’occuper temporairement un logement dans les complexes touristiques du prestataire de services était non pas une opération soumise à la TVA, mais une opération préalable réalisée en vue de pouvoir prétendre à un droit d’utilisation momentanée d’une résidence, à un hébergement dans un hôtel ou à un autre service. La Cour a en effet considéré que l’achat de « droits à des points » n’était pas une finalité en soi pour le client dans la mesure où ce dernier concluait le



contrat initial non pas dans l'intention de collectionner des points, mais en vue d'utiliser temporairement une résidence ou d'obtenir d'autres services sélectionnés ultérieurement (arrêt du 16 décembre 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, points 24 et 32).

- 28 Elle en a conclu que la véritable prestation en vue de laquelle des « droits à des points » étaient acquis était le service consistant à mettre à la disposition des participants à ce programme les différentes contreparties possibles qui pouvaient être obtenues grâce aux points résultant de ces droits (arrêt du 16 décembre 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, point 27).
- 29 Dans l'affaire au principal, il est constant que les « crédits » permettent exclusivement d'enchérir dans le cadre des ventes aux enchères organisées par Madbid. Par conséquent, l'utilisateur qui achète des « crédits » le fait nécessairement dans l'intention de pouvoir participer auxdites ventes.
- 30 Or, ce service présente, pour les utilisateurs, un intérêt autonome par rapport à l'achat de biens dans la boutique en ligne de Madbid (voir, en ce sens, arrêt du 2 décembre 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, point 27). En effet, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 39 de ses conclusions, la participation aux ventes aux enchères organisées par Madbid donne aux utilisateurs une chance d'acheter des biens pour un prix inférieur à leur valeur de marché.
- 31 Dès lors, toutefois, que les « crédits » émis par Madbid ne peuvent servir de paiement aux fins de l'achat de biens vendus sur sa boutique en ligne, que, ainsi qu'il résulte du point 30 du présent arrêt, dès leur acquisition, ces « crédits » sont identifiés comme représentant la contrepartie de la chance accordée aux utilisateurs d'acquérir des biens à des prix inférieurs à leur valeur de marché et que les « crédits » utilisés pour participer à une enchère ne sont pas imputés sur le prix d'achat fixé à l'issue d'une enchère, leur émission ne saurait être qualifiée d'« opération préalable » à la livraison d'un bien, au sens du point 24 de l'arrêt du 16 décembre 2010, MacDonalds Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780).
- 32 Par conséquent, le droit reconnu aux utilisateurs ayant acquis ces « crédits » de participer aux ventes aux enchères organisées par Madbid constitue en soi une prestation de services à part entière qui ne saurait se confondre avec la livraison de biens susceptible d'intervenir à l'issue desdites ventes.
- 33 Une telle conclusion s'impose d'autant plus lorsque l'utilisateur de « crédits » acquiert un bien en activant les options « acheter maintenant » ou « remise cumulée », puisque, s'il a fait usage du service que lui permettent les « crédits » acquis, l'achat réalisé par l'activation de ces options représente une opération indépendante de ce service fourni en contrepartie de l'achat des « crédits ».
- 34 Madbid soutient, toutefois, que, quand bien même l'émission de « crédits » devrait être considérée comme une prestation de services, celle-ci ne serait pas effectuée à titre onéreux.
- 35 À cet égard, il convient de rappeler que, aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA, 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.
- 36 En vertu d'une jurisprudence constante, une prestation de services n'est effectuée « à titre onéreux », au sens de cette disposition, que s'il existe entre l'auteur de cette prestation et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par l'auteur de ladite prestation constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire (arrêts du 16 décembre 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, point 16 et jurisprudence citée, ainsi que du 20 juin 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, point 40).

- 37 La Cour a jugé que tel est le cas s'il existe un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue, les sommes versées constituant une contrepartie effective d'un service individualisable fourni dans le cadre d'un tel rapport juridique (arrêts du 3 mars 1994, *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, points 13 et 14 ; du 16 décembre 2010, *Macdonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, points 16 et 26, ainsi que du 10 novembre 2016, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, point 28).
- 38 Dans l'affaire au principal, il ressort de la clause 1.2 des conditions générales de Madbid que cette dernière « exploite un site de vente aux enchères avec paiement pour participation aux enchères ».
- 39 Les utilisateurs qui souhaitent participer aux ventes aux enchères organisées par Madbid sont en effet tenus d'acquérir des « crédits » auprès de celle-ci contre paiement. Ces « crédits » sont nécessaires pour enchérir et ne peuvent servir à d'autres fins. Le nombre de « crédits » nécessaire pour enchérir varie en fonction des ventes. Lorsqu'un utilisateur fait une offre, ses « crédits » sont débités à hauteur de ce nombre et le prix du bien mis aux enchères augmente de 0,01 GBP. L'utilisateur qui remporte une vente aux enchères bénéficie du droit d'acheter le bien au prix auquel il a été adjugé, augmenté des frais de transport et de manutention. La valeur des « crédits » dépensés pour enchérir au cours de cette vente est cependant épuisée. Enfin, lorsque l'utilisateur ayant remporté ladite vente achète le bien mis aux enchères et annule ensuite son achat, seul le montant du prix auquel le bien a été adjugé lui est remboursé, à l'exclusion de la valeur des « crédits » qu'il a utilisés pour enchérir.
- 40 Ces éléments indiquent que le paiement perçu par Madbid en échange des « crédits » qu'elle émet constitue la contrepartie effective du service qu'elle fournit à ses utilisateurs, lequel consiste dans l'attribution du droit de participer aux ventes aux enchères qu'elle organise.
- 41 Cette conclusion n'est pas remise en cause par la circonstance que, grâce à la fonction « remise cumulée », les utilisateurs qui ne remportent pas la vente aux enchères voient la contre-valeur de leurs « crédits » convertie en remise à faire valoir ultérieurement, lors de l'achat d'un bien disponible dans la boutique en ligne de Madbid.
- 42 De même, est sans incidence à cet égard le fait que l'utilisateur ayant cliqué sur le bouton « acheter maintenant » a la possibilité d'acheter un bien identique à celui faisant l'objet de la vente aux enchères pour un prix réduit à hauteur de la contre-valeur des « crédits » qu'il a utilisés pour enchérir dans le cadre de cette vente.
- 43 D'une part, en effet, seule la valeur des « crédits » qui ont préalablement été utilisés pour enchérir peut être imputée sur le prix des biens achetés par l'intermédiaire des fonctions « acheter maintenant » et « remise cumulée ».
- 44 D'autre part, l'utilisateur qui décide d'annuler un achat effectué au moyen des fonctions « acheter maintenant » ou « remise cumulée » n'est remboursé qu'à hauteur du prix après remise, augmenté des frais de livraison, à l'exclusion de la contre-valeur des « crédits » dont il a été tenu compte dans le calcul du prix qu'il a payé pour les biens.
- 45 Partant, l'argumentation de Madbid, selon laquelle l'émission de « crédits » représente le droit pour l'utilisateur d'acheter des biens à hauteur de la contre-valeur de ces « crédits », ne correspond pas à la réalité économique et commerciale, laquelle constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA (arrêt du 20 juin 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, point 42 et jurisprudence citée).
- 46 Il découle des considérations qui précèdent que le paiement perçu par Madbid en échange des « crédits » qu'elle émet représente la contrepartie effective de la prestation que constitue l'attribution du droit de participer aux ventes aux enchères qu'elle organise, laquelle se distingue de la livraison d'un bien acquis sur son site.



- 47 À cet égard, il convient de préciser que, dans l'affaire au principal, les utilisateurs peuvent acheter les biens vendus dans la boutique en ligne de Madbid en réglant leurs achats par carte de crédit ou de débit, c'est-à-dire sans participer aux ventes aux enchères que celle-ci organise. En outre, toute participation à une vente aux enchères organisée par Madbid n'aboutit pas nécessairement à une livraison de biens, soit parce que l'utilisateur qui a remporté cette vente choisit de ne pas acheter le bien qui lui a été adjugé, soit parce que, n'ayant pas remporté celle-ci ni fait usage de la fonction « acheter maintenant », il obtient une remise qu'il ne fait pas valoir immédiatement.
- 48 Il s'ensuit que, comme le relève M. l'avocat général au point 58 de ses conclusions, l'émission de « crédits » et la livraison de biens, dans la mesure où elles ne constituent pas une seule prestation économique indissociable, ne sauraient être qualifiées de prestation unique. Pour les mêmes raisons, et compte tenu de la règle selon laquelle chaque opération doit être considérée comme distincte et indépendante de l'autre, l'émission de « crédits » et la livraison de biens ne sauraient non plus être qualifiées d'accessoires l'une par rapport à l'autre.
- 49 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu 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 l'émission de « crédits », tels que ceux en cause dans l'affaire au principal, qui permettent aux clients d'un opérateur d'enchérir dans les ventes aux enchères organisées par ce dernier, constitue une prestation de services à titre onéreux, dont la contrepartie est le montant versé en échange desdits « crédits ».

### *Sur la deuxième question*

- 50 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 73 de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la valeur des « crédits » utilisés pour enchérir est comprise dans la contrepartie perçue par l'assujetti en échange des livraisons de biens qu'il effectue au profit des utilisateurs ayant remporté une vente aux enchères qu'il a organisée ou de ceux ayant acheté un bien au moyen des fonctions « acheter maintenant » ou « remise cumulée ».
- 51 Conformément à l'article 73 de la directive TVA, la base d'imposition pour la livraison de biens ou la fourniture de prestations de services, effectuées à titre onéreux, est constituée par « 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 ».
- 52 À cet égard, il convient de rappeler d'emblée que, ainsi qu'il résulte de la réponse à la première question, le paiement effectué par un utilisateur en échange des « crédits » émis par Madbid représente la contrepartie de l'octroi du droit de participer aux ventes aux enchères qu'elle organise.
- 53 Or, comme le souligne M. l'avocat général au point 79 de ses conclusions, le montant payé en contrepartie d'une opération ne saurait constituer la contrepartie d'une autre opération, ni même un acompte sur le paiement de la contrepartie d'une autre opération.
- 54 Il convient ainsi d'indiquer, en réponse à une interrogation de la juridiction de renvoi, que le paiement effectué par un utilisateur en échange de « crédits » ne saurait être qualifié d'acompte versé avant la livraison de biens, au sens de l'article 65 de la directive TVA.
- 55 En outre, la contrepartie de la livraison d'un bien adjugé lors d'une vente aux enchères ne saurait inclure la somme versée en échange de l'émission de « crédits » utilisés dans le cadre de cette vente, mais comprend uniquement le prix auquel le bien a été adjugé ainsi que les frais de transport et de manutention.
- 56 Enfin, ladite somme ne saurait non plus être comprise dans la contrepartie de la livraison ultérieure de biens achetés par l'intermédiaire des fonctions « acheter maintenant » ou « remise cumulée ».

- 57 Ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 92 de ses conclusions, la valeur des « crédits » utilisés pour enchérir, qui est imputée sur le prix initial résultant de l'utilisation de la fonction « acheter maintenant » ou sur le prix affiché dans la boutique en ligne, doit être considérée comme un rabais sur le prix des biens achetés en utilisant les fonctions « acheter maintenant » ou « remise cumulée ». Dès lors, conformément à l'article 79, sous b), de la directive TVA, la valeur de ces « crédits » ne saurait faire partie de la base d'imposition au titre de la livraison des biens.
- 58 Tel est le cas y compris lorsque, dans le cadre de l'achat de biens au moyen des fonctions « acheter maintenant » ou « remise cumulée », la valeur des « crédits » dépensés pour enchérir couvre la totalité du prix initial résultant de l'utilisation de la fonction « acheter maintenant » ou du prix affiché dans la boutique en ligne.
- 59 En effet, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 102 de ses conclusions, les biens achetés dans un tel cas de figure, contrairement à l'affaire en cause dans l'arrêt du 27 avril 1999, *Kuwait Petroleum* (C-48/97, EU:C:1999:203), ne sauraient être considérés comme ayant fait l'objet d'un transfert à titre gratuit, puisqu'ils sont livrés en échange d'une contrepartie identifiable, à savoir, respectivement, le prix initial résultant de l'utilisation de la fonction « acheter maintenant » ou le prix affiché dans la boutique en ligne.
- 60 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la deuxième question que l'article 73 de la directive TVA doit être interprété en ce sens que, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, la valeur des « crédits » utilisés pour enchérir n'est pas comprise dans la contrepartie perçue par l'assujetti en échange des livraisons de biens qu'il effectue au profit des utilisateurs ayant remporté une vente aux enchères qu'il a organisée ou de ceux ayant effectué leur achat au moyen des fonctions « acheter maintenant » ou « remise cumulée ».

### *Sur la troisième question*

- 61 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si, lorsque deux États membres traitent différemment une même opération aux fins de la TVA, les juridictions de l'un de ces États membres sont tenues, lorsqu'elles interprètent les dispositions pertinentes du droit de l'Union et du droit national, de prendre en compte la nécessité d'éviter une double imposition ou une double non-imposition de l'opération au regard, notamment, du principe de neutralité fiscale.
- 62 À cet égard, il convient de rappeler que l'article 267 TFUE instaure un mécanisme de renvoi préjudiciel qui vise précisément à prévenir les divergences dans l'interprétation du droit de l'Union que les juridictions nationales ont à appliquer (voir, en ce sens, arrêt du 21 juillet 2011, *Kelly*, C-104/10, EU:C:2011:506, point 60 et jurisprudence citée).
- 63 En effet, l'article 267 TFUE confère aux juridictions nationales la faculté et, le cas échéant, leur impose l'obligation de renvoi préjudiciel, selon que leurs décisions sont susceptibles ou non de faire l'objet d'un recours juridictionnel de droit interne, dès lors qu'elles considèrent qu'une affaire pendante devant elles soulève des questions comportant une interprétation des dispositions du droit de l'Union nécessitant une décision de leur part (voir, en ce sens, arrêt du 21 juillet 2011, *Kelly*, C-104/10, EU:C:2011:506, point 61 et jurisprudence citée).
- 64 Partant, lorsqu'elles constatent qu'une même opération fait l'objet d'un traitement fiscal différent dans un autre État membre, les juridictions d'un État membre saisies d'un litige soulevant des questions comportant une interprétation des dispositions du droit de l'Union nécessitant une décision de leur part ont la faculté, voire l'obligation, de saisir la Cour d'une demande de décision préjudicielle.

- 65 Au demeurant, il convient de préciser que l'existence, dans un ou plusieurs autres États membres, d'approches différentes de celle qui prévaut dans l'État membre concerné ne saurait, en tout état de cause, conduire les juridictions de ce dernier État à interpréter de manière erronée les dispositions de la directive TVA.
- 66 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la troisième question que, lorsqu'elles interprètent les dispositions pertinentes du droit de l'Union et du droit national, les juridictions d'un État membre qui constatent qu'une même opération fait l'objet dans un autre État membre d'un traitement différent aux fins de la TVA ont la faculté, voire l'obligation, selon que leurs décisions sont susceptibles ou non de faire l'objet d'un recours juridictionnel de droit interne, de saisir la Cour d'une demande de décision préjudicielle.

### Sur les dépens

- 67 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 l'émission de « crédits », tels que ceux en cause dans l'affaire au principal, qui permettent aux clients d'un opérateur d'enchérir dans les ventes aux enchères organisées par ce dernier, constitue une prestation de services à titre onéreux, dont la contrepartie est le montant versé en échange desdits « crédits ».**
- 2) **L'article 73 de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, la valeur des « crédits » utilisés pour enchérir n'est pas comprise dans la contrepartie perçue par l'assujetti en échange des livraisons de biens qu'il effectue au profit des utilisateurs ayant remporté une vente aux enchères qu'il a organisée ou de ceux ayant effectué leur achat au moyen des fonctions « acheter maintenant » ou « remise cumulée ».**
- 3) **Lorsqu'elles interprètent les dispositions pertinentes du droit de l'Union et du droit national, les juridictions d'un État membre qui constatent qu'une même opération fait l'objet dans un autre État membre d'un traitement différent aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée ont la faculté, voire l'obligation, selon que leurs décisions sont susceptibles ou non de faire l'objet d'un recours juridictionnel de droit interne, de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une demande de décision préjudicielle.**

Signatures