Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (neuvième chambre)

11 juin 2020*

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 2, paragraphe 1, sous c) – Champ d'application – Opérations imposables – Prestation de services effectuée à titre onéreux – Indemnité versée en cas de non-respect par les clients de la période minimale d'engagement contractuel – Qualification »

Dans l'affaire C-43/19,

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 2 janvier 2019, parvenue à la Cour le 24 janvier 2019, dans la procédure

Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA

contre

Autoridade Tributária e Aduaneira,

LA COUR (neuvième chambre),

composée de M. S. Rodin, président de chambre, M. D. Šváby et Mme K. Jürimäe (rapporteure), juges,

avocat général : M. G. Pitruzzella,

greffier : Mme M. Ferreira, administratrice principale,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 30 janvier 2020,

considérant les observations présentées :

– pour Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA, par Mes S. Fernandes de Almeida, J. Lobato Heitor et A. Costa, advogados,

– pour le gouvernement portugais, par MM. L. Inez Fernandes, T. Larsen et R. Campos Laires ainsi que par Mme P. Barros da Costa, en qualité d'agents,

– pour le gouvernement irlandais, par Mmes J. Quaney et M. Browne, en qualité d'agents, assistées de M. N. Travers, SC,

– pour le gouvernement du Royaume-Uni, par Mme Z. Lavery, en qualité d'agent, assistée de Mme E. Mitrophanous, barrister,

* Langue de procédure : le portugais.

– pour la Commission européenne, initialement par Mme L. Lozano Palacios et M. A. Caeiros, puis par Mmes L. Lozano Palacios et I. Melo Sampaio, en qualité d'agents,

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 de l'article 2, paragraphe 1, sous c), ainsi que des articles 9, 24, 72 et 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 Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA (ci-après « Vodafone ») à l'Autoridade Tributária e Aduaneira (autorité fiscale et douanière, Portugal), au sujet de l'autoliquidation de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) relative au mois de novembre 2016.

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 9, paragraphe 1, de cette directive dispose :

« Est considéré comme "assujetti" quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme "activité économique" toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. »

5 L'article 24 de ladite directive prévoit :

« 1. Est considérée comme "prestation de services" toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens.

2. Sont considérés comme "services de télécommunication" les services ayant pour objet la transmission, l'émission et la réception de signaux, écrits, images et sons ou informations de toute nature par fils, par radio, par moyens optiques ou par d'autres moyens électromagnétiques, y compris la cession et la concession y afférentes d'un droit d'utilisation de moyens pour une telle transmission, émission ou réception, y compris la fourniture d'accès aux réseaux d'information mondiaux. »

6 L'article 64, paragraphe 1, de la même 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. »

7 L'article 72 de la directive TVA est rédigé comme suit :

« Aux fins de la présente directive, on entend par "valeur normale", le montant total qu'un acquéreur ou un preneur, se trouvant au stade de commercialisation auquel est effectuée la livraison de biens ou la prestation de services, devrait payer, dans des conditions de pleine concurrence, à un fournisseur ou prestataire indépendant sur le territoire de l'État membre dans lequel l'opération est imposable, pour se procurer à ce moment les biens ou les services en question.

Lorsqu'il n'est pas possible d'établir une livraison de biens ou une prestation de services comparables, on entend par la valeur normale les montants suivants :

1) lorsqu'il s'agit de biens, un montant qui n'est pas inférieur au prix d'achat des objets ou d'objets comparables ou, à défaut de prix d'achat, au prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations ;

2) lorsqu'il s'agit de services, un montant qui n'est pas inférieur aux dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services. »

8 L'article 73 de cette 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. »

Le droit portugais

Le code TVA

9 Aux termes de l'article 1er, paragraphe 1, sous a), du Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (code de la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le « code TVA »), sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées sur le territoire national, à titre onéreux, par un assujetti agissant en tant que tel.

10 L'article 4, paragraphe 1, du code TVA prévoit que sont considérées comme des prestations de services les opérations effectuées à titre onéreux qui ne constituent ni des livraisons, ni des acquisitions intracommunautaires, ni des importations de biens.

11 L'article 16, paragraphe 6, sous a), du code TVA dispose :

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

a) les intérêts pour le paiement différé de la contre-valeur et les sommes reçues à titre d'indemnité constatée en justice, pour non-respect total ou partiel d'obligations ».

La loi sur les communications électroniques

12 La lei n.º 5/2004, das comunicações electrónicas (loi nº 5/2004, sur les communications électroniques), du 10 février 2004 (*Diário da República I*, série I-A, nº 34, du 10 février 2004), telle que modifiée par la lei n.º 15/2016 (loi nº 15/2016), du 17 juin 2016 (*Diário da República*, 1re série, nº 115, du 17 juin 2016) (ci-après la « loi sur les communications électroniques »), prévoit, à son article 47, paragraphes 1 et 2, sous c) :

« 1. Les entreprises qui offrent des réseaux de communications publiques ou des services de communications électroniques accessibles au public sont tenues de mettre à la disposition du public, ainsi qu'à celui qui manifeste l'intention de souscrire un contrat de prestation de services fournies par elles, des informations adéquates, transparentes, comparables et actualisées sur les termes et les conditions habituelles en matière d'accès et d'utilisation des services qu'elles fournissent aux utilisateurs finaux et aux consommateurs, en précisant en détail leurs prix et autres charges, ainsi que, le cas échéant, ceux qui sont relatifs à la résiliation des contrats.

2. Aux fins de l'application du paragraphe précédent, ces entreprises doivent publier [...] les informations suivantes, qui doivent également être fournies au préalable à quiconque entend conclure avec elles un contrat de prestation de services :

[...]

c) les prix normaux, en précisant les montants dus pour chacune des prestations de services et le contenu de chaque élément du prix, couvrant en particulier :
   i) les charges liées à l'activation du service et à l'accès, à l'utilisation et à la manutention ;
   ii) les informations détaillées sur les remises normales appliquées et les systèmes tarifaires spéciaux ou spécifiques, et les éventuelles charges additionnelles ;
   iii) les frais liés à des équipements terminaux loués ou dont le client devient propriétaire ;
   iv) les charges résultant de la résiliation du contrat, y compris la restitution d'équipements ou des pénalités pour résiliation anticipée à l'initiative des abonnés ».

13 L'article 48 de la loi sur les communications électroniques prévoit :

« 1. Sans préjudice de la réglementation applicable à la défense du consommateur, l'offre de réseaux de communications publics ou de services de communications électroniques accessibles au public doit faire l'objet d'un contrat qui doit obligatoirement comporter, de manière claire, exhaustive et facilement accessible, les éléments suivants :

[...]

g) la durée du contrat, les conditions de renouvellement, de suspension et d'interruption des services et les conditions de renouvellement, de suspension et de résiliation du contrat ;

[...]

2. Les informations relatives à la durée des contrats, y compris les conditions de leur renouvellement et de leur résiliation, doivent être claires, perceptibles, mises à disposition sur un support durable et inclure les indications suivantes :

a) l'éventuelle période de fidélisation, dont l'existence dépend de l'attribution de tout avantage au consommateur, identifié et quantifié, associé au subventionnement de terminaux, à l'installation et à l'activation du service ou à d'autres conditions promotionnelles ;

b) les coûts éventuels liés à la portabilité des numéros et autres identifiants ;

c) les éventuels frais découlant de la résiliation anticipée du contrat au cours de la période de fidélisation, à l'initiative de l'abonné, notamment à la suite de la récupération de coûts associés au subventionnement de terminaux, à l'installation et à l'activation du service ou à d'autres conditions promotionnelles.

[...]

4. Les entreprises qui offrent des réseaux et/ou des services de communications électroniques ne peuvent s'opposer à la dénonciation des contrats à l'initiative des abonnés, au motif qu'il existe une période de fidélisation, ni exiger le versement de charges quelconques pour violation d'une période de fidélisation s'ils ne détiennent pas la preuve de la manifestation de volonté du consommateur, visée au paragraphe précédent.

[...]

11. Pendant la période de fidélisation, les montants mis à la charge de l'abonné lorsqu'il a procédé à la résiliation du contrat ne peuvent être supérieurs aux frais exposés par le fournisseur dans le cadre de l'installation de l'exploitation, et la perception d'une quelconque somme à titre d'indemnité ou de compensation est interdite.

12. Les montants facturés au titre de la résiliation anticipée du contrat comportant une période de fidélisation, à l'initiative de l'abonné, doivent être proportionnels à l'avantage qui lui a été conféré et qui a été identifié et quantifié dans le contrat conclu et ne peuvent donc correspondre automatiquement à la somme de la valeur des prestations restant à échoir à la date de la résiliation.

13. Aux fins des dispositions du paragraphe précédent, en cas de subventionnement de terminaux, les montants facturés doivent être calculés conformément à la réglementation applicable et, dans les autres cas, ils ne peuvent être supérieurs à la valeur de l'avantage conféré qui, au prorata de la durée fixée du contrat, reste à récupérer par l'entreprise qui fournit le service, à la date où la résiliation anticipée prend effet. »

14 L'article 52-A de la loi sur les communications électroniques, intitulé « Suspension et extinction du service fourni aux consommateurs abonnés », dispose :

« 1. Dans le cadre de la prestation de services à des abonnés qui sont des consommateurs, les entreprises qui offrent des réseaux de communications publics ou des services de communications électroniques accessibles au public doivent, en l'absence de paiement des montants repris sur la facture, envoyer un avis au consommateur, en lui accordant un délai additionnel de paiement de 30 jours sous peine de suspension du service et, éventuellement, de résiliation automatique du contrat, en vertu des paragraphes 3 et 7, respectivement.

[...]

3. Les entreprises qui offrent des réseaux de communications publics ou des services de communications électroniques accessibles au public doivent obligatoirement, dans un délai de 10 jours à compter de l'expiration du délai additionnel prévu au paragraphe 1, suspendre le service pour une période de 30 jours, si, une fois écoulé ce délai additionnel, le consommateur n'a pas procédé au paiement ou n'a pas conclu avec l'entreprise d'accord de paiement par écrit, en vue de la régularisation des sommes dues.

[...]

7. À l'expiration de la période de 30 jours de suspension, si le consommateur n'a pas procédé au paiement de la totalité des montants dus ou s'il n'a conclu aucun accord de paiement par écrit, le contrat est considéré comme automatiquement résilié.

8. La résiliation prévue au paragraphe précédent a lieu sans préjudice de la perception d'une somme à titre d'indemnité ou de compensation pour la résiliation du contrat au cours de la période de fidélisation, en vertu et dans les limites des dispositions du decreto-lei n.º 56/2010 [(décret-loi nº 56/2010), du 1er juin 2010 (*Diário da República*, 1re série, nº 106, du 1er juin 2010)].

9. Le défaut de paiement de n'importe laquelle des prestations prévues dans l'accord de paiement entraîne obligatoirement la résiliation du contrat, après que le consommateur en a été avisé par écrit dans le délai prévu à l'article 52, paragraphe 5, les dispositions applicables étant celles figurant au paragraphe précédent.

10. Le non-respect des dispositions du présent article par l'entreprise qui offre des réseaux de communications publics ou des services de communications électroniques accessibles au public, notamment le fait de continuer à fournir le service en violation du paragraphe 3 ou d'émettre des factures postérieurement à la date à laquelle la prestation du service doit être suspendue, entraîne l'absence d'exigibilité auprès du consommateur des sommes dues pour la prestation du service et la responsabilité [de l'entreprise] pour le paiement des dépens de la procédure relative au recouvrement de la créance.

11. Le paragraphe précédent n'est pas applicable à l'émission de factures, postérieurement à la suspension de la prestation du service, qui concernent des services effectivement fournis antérieurement à la suspension ou des contreparties légalement prévues en cas de résiliation anticipée du contrat.

[...] »

Le décret-loi nº 56/2010

15 Aux termes de l'article 1er du décret-loi nº 56/2010 :

« Le présent règlement fixe des limites à la perception de sommes pour la prestation du service de déblocage d'équipements destinés à l'accès à des services de communications électroniques ainsi que pour la résiliation du contrat pendant la période de fidélisation, en garantissant les droits des utilisateurs aux communications électroniques et en favorisant une meilleure concurrence dans ce secteur ».

16 L'article 2, paragraphes 2 et 3, de ce décret-loi prévoit :

« 2. Pendant la période de fidélisation, il est interdit de percevoir, au titre de la résiliation du contrat et du déblocage de l'équipement, une quelconque contrepartie d'un montant supérieur à :

a) 100 % de la valeur de l'équipement à la date de son acquisition ou de sa mise en possession, sans réduction, abattement ou subside, au cours des six premiers mois de cette période, après déduction du montant déjà payé par l'abonné, ainsi que d'une éventuelle créance du consommateur sur l'opérateur de communications mobiles ;

b) 80 % de la valeur de l'équipement à la date de son acquisition ou de sa mise en possession, sans réduction, abattement ou subside, après les six premiers mois de cette période, après déduction du montant déjà payé par l'abonné, ainsi que d'une éventuelle créance du consommateur sur l'opérateur de communications mobiles ;

c) 50 % de la valeur de l'équipement à la date de son acquisition ou de sa mise en possession, sans aucune réduction, abattement ou subside, pendant la dernière année de la période de fidélisation, après déduction du montant déjà payé par l'abonné, ainsi que d'une éventuelle créance du consommateur sur l'opérateur de communications mobiles.

3. Il est interdit de percevoir une quelconque contrepartie, supérieure à celles visées au paragraphe précédent, à titre d'indemnisation ou de compensation pour la résiliation du contrat pendant la période de fidélisation. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

17 Vodafone, une société établie à Lisbonne (Portugal), a pour objet social la prestation de services dans le domaine des communications électroniques, de la téléphonie fixe et de l'accès à Internet sans fil.

18 Dans le cadre de son activité, Vodafone conclut avec ses clients des contrats de prestation de services, dont certains prévoient des clauses promotionnelles spéciales soumises à des conditions de fidélisation de ces clients pour une période minimale prédéterminée (ci-après la « période de fidélisation »). En vertu de ces clauses, les clients s'engagent à maintenir une relation contractuelle avec Vodafone ainsi qu'à utiliser les biens et services fournis par celle-ci pour une telle période, en contrepartie de conditions commerciales avantageuses, notamment, en ce qui concerne le prix à payer pour les services souscrits.

19 La période de fidélisation peut varier en fonction de ces services. Elle a pour objet de permettre à Vodafone de récupérer une partie de son investissement relatif aux équipements et aux infrastructures, ainsi qu'à d'autres coûts, tels que ceux liés à l'activation du service et aux avantages spéciaux accordés aux clients. Le non-respect par les clients de la période de fidélisation pour des motifs imputables à ces clients implique le paiement par lesdits clients des montants qui sont prévus par les contrats. Ces montants visent à décourager le non-respect par les mêmes clients de la période de fidélisation.

20 À la suite de la modification opérée par la loi n° 15/2016, Vodafone a, depuis le mois d'août 2016, déterminé, en application de l'article 48 de la loi sur les communications électroniques, le montant à payer en cas de non-respect de la période de fidélisation par les clients, en se fondant sur le calcul des avantages attribués à ces clients conformément aux contrats conclus avec eux et pour lesquels, à la date de résiliation de ces contrats, Vodafone n'avait pas encore été dédommagée. En effet, conformément au droit national, le montant à payer en cas de non-respect de la période de fidélisation est calculé, au prorata de la partie de la période de fidélisation qui s'est écoulée, sur la base des avantages accordés au client en vertu du contrat, lesquels sont identifiés et quantifiés dans celui-ci. Ce montant ne peut être supérieur aux frais que Vodafone a supportés pour l'installation de l'exploitation.

21 En ce qui concerne le mois de novembre 2016, Vodafone a procédé à l'autoliquidation de la TVA sur la base des montants reçus au titre du non-respect de la période de fidélisation (ci-après les « montants en cause au principal »). Elle a ensuite présenté, le 13 octobre 2017, un recours gracieux contre l'acte d'autoliquidation de cette taxe, dans la mesure où cette société considérait que les montants en cause au principal n'étaient pas soumis à la TVA.

22 Ce recours ayant été rejeté par l'autorité fiscale et douanière par une décision du 8 janvier 2018, Vodafone a alors saisi la juridiction de renvoi, à savoir le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [tribunal arbitral en matière fiscale (centre d'arbitrage administratif), Portugal], d'une demande tendant à faire constater l'illégalité de l'autoliquidation de la TVA relative aux montants en cause au principal pour le mois de novembre 2016.

23 La procédure devant cette juridiction a été suspendue dans l'attente de la clôture de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, (C-295/17, EU:C:2018:942), et a été reprise le 28 novembre 2018.

24 Le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [tribunal arbitral en matière fiscale (centre d'arbitrage administratif)] indique, tout d'abord, que la résiliation anticipée des contrats représente un préjudice économique pour Vodafone, ce qui apparaîtrait de manière évidente lorsque cette résiliation intervient au début de l'exécution du contrat et lorsque cet opérateur a accordé au client des avantages promotionnels. Selon la juridiction de renvoi, il y aurait lieu de présumer l'existence d'un dommage à l'égard dudit opérateur. En outre, il découlerait de l'article 48, paragraphe 2, sous c), et de l'article 52-A, paragraphe 8, de la loi sur les communications électroniques que la résiliation du contrat au cours de la période de fidélisation justifie une contrepartie à titre de compensation, afin de « récupérer les coûts associés au subventionnement de terminaux, à l'installation et à l'activation du service ou à d'autres conditions promotionnelles ». Partant, cette juridiction présume que Vodafone supporte ces coûts et que les montants en cause au principal ont pour objet la récupération de ceux-ci.

25 Ensuite, la juridiction de renvoi estime comme étant établi le fait que la période de fidélisation, en tant que condition d'accès pour le client à des conditions commerciales avantageuses, est essentielle pour permettre à Vodafone de récupérer une partie de son investissement lié aux infrastructures globales (réseaux, équipements et installations), à la prospection des clients (campagnes commerciales et de marketing ainsi que paiement de commissions à des entités partenaires), à l'activation du service souscrit, aux avantages accordés au titre de réductions ou de services gratuits ainsi qu'aux coûts nécessaires à l'installation et à l'achat des équipements.

26 Enfin, s'agissant de la nécessité de procéder au renvoi préjudiciel, compte tenu de l'arrêt du 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), la juridiction de renvoi indique, d'une part, que les montants en cause au principal et ceux en cause dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt sont calculés de manière différente.

27 D'autre part, dans l'arrêt du 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), la Cour semblerait avoir accordé de l'importance au fait qu'il existait, dans cette affaire, une correspondance entre le montant payé pour non-respect de la période de fidélisation et le montant que l'opérateur concerné aurait perçu pendant le reste de cette période en l'absence d'une résiliation du contrat. Dès lors, la juridiction de renvoi a estimé nécessaire d'adresser une demande de décision préjudicielle à la Cour afin de déterminer si la circonstance que les montants en cause au principal ne coïncident pas avec les montants qui auraient été payés pendant le reste de la période de fidélisation en l'absence d'une résiliation du contrat est pertinente aux fins de déterminer si les montants en cause au principal constituent la rémunération d'une prestation de services effectuée à titre onéreux soumise à la TVA, au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA.

28 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), ainsi que les articles 9, 24, 72 et 73 de la [directive TVA] doivent-ils être interprétés en ce sens que constitue une prestation de services soumise à la TVA la facturation par un opérateur de communications électroniques à ses anciens clients (auxquels il a accordé des avantages promotionnels pouvant correspondre à l'offre des coûts d'installation, d'activation du service, de portabilité, d'équipement ou à des conditions tarifaires particulières, en contrepartie du respect par ceux-ci d'une période de fidélisation, qu'ils n'ont pas respectée pour des motifs qui leur sont imputables) d'un montant qui, par obligation légale, ne peut être supérieur aux frais exposés par le fournisseur dans le cadre de l'installation de l'exploitation et

doit être proportionnel à l'avantage qui a été conféré au client et qui a en tant que tel été identifié et quantifié dans le contrat conclu, de telle sorte qu'il ne peut correspondre automatiquement à la somme de la valeur des prestations restant à échoir à la date de la résiliation ?

2) En vertu des dispositions citées, le fait que ce montant soit exigé après la résiliation des contrats lorsque l'opérateur ne fournit plus de services, et qu'il n'existe aucun acte de consommation concret postérieur à la résiliation des contrats, s'oppose-t-il à la qualification dudit montant comme contrepartie d'une prestation de services ?

3) En vertu des dispositions citées, y a-t-il lieu d'écarter la qualification du même montant comme contrepartie d'une prestation de services parce que l'opérateur et ses anciens clients, par obligation légale, ont défini préalablement, dans le cadre d'un contrat d'adhésion, la formule de calcul du montant qui serait dû par les anciens clients si ces derniers ne respectaient pas la période de fidélisation stipulée dans le contrat de prestation de services ?

4) En vertu des dispositions citées, y a-t-il lieu d'écarter la qualification d'un tel montant comme contrepartie d'une prestation de services lorsque ce montant ne correspond pas au montant que cet opérateur aurait perçu pendant le reste de la période de fidélisation en l'absence d'une telle résiliation du contrat ? »

Sur les questions préjudicielles

29 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que des montants perçus par un opérateur économique en cas de résiliation anticipée, pour des motifs propres au client, d'un contrat de prestation de services prévoyant le respect d'une période de fidélisation, en contrepartie de l'octroi à ce client de conditions commerciales avantageuses, doivent être considérés comme constituant la rémunération d'une prestation de services effectuée à titre onéreux, au sens de cette disposition.

30 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, conformément à l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, qui définit le champ d'application de la TVA, sont soumises à cette taxe les prestations de services effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel.

31 Une prestation de services n'est effectuée « à titre onéreux », au sens de cette 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. Tel est le cas s'il existe un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue (arrêt du 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, point 39 et jurisprudence citée).

32 En ce qui concerne le lien direct entre le service fourni au bénéficiaire et la contre-valeur effective reçue, la Cour a jugé 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 de ce 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 telle 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 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, point 40 ainsi que jurisprudence citée).

33 À cet égard, la Cour a considéré qu'un 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 à la somme que cet opérateur aurait perçue pendant le reste de cette période en l'absence d'une telle résiliation, doit être considéré comme la rémunération d'une prestation de services effectuée à titre onéreux et soumise en tant que telle à la TVA, alors même que cette résiliation implique la désactivation des produits et services prévus par ce contrat avant le terme de la période minimale d'engagement convenue (voir, en ce sens, arrêts du 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, points 12, 45 et 57, ainsi que du 3 juillet 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, point 70).

34 En l'occurrence, il y a lieu de relever que, selon les indications fournies par la juridiction de renvoi, les montants en cause au principal sont calculés selon une formule définie contractuellement, dans le respect de conditions prévues dans le droit national. Il ressort de ces indications que ces montants ne peuvent être supérieurs aux frais exposés par le prestataire de services dans le cadre de l'exploitation de ces services et doivent être proportionnels à l'avantage conféré au client qui, en tant que tel, a été identifié et quantifié dans le contrat conclu avec ce prestataire. Ainsi, lesdits montants ne correspondent automatiquement ni à la valeur des prestations restant à échoir à la date de la résiliation du contrat ni aux montants que le prestataire aurait perçus pendant le reste de la période de fidélisation en l'absence d'une telle résiliation.

35 Premièrement, il y a lieu de considérer que, dans les conditions exposées au point précédent, la contre-valeur du montant payé par le client à Vodafone 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 mettre en œuvre ce droit pour un motif qui lui est imputable (voir, par analogie, arrêt du 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, point 45).

36 En effet, dans ces conditions, Vodafone met le client en mesure de bénéficier de la prestation de services, au sens de la jurisprudence citée au point 32 du présent arrêt, et la cessation de cette prestation ne lui est pas imputable.

37 D'une part, Vodafone s'engage à fournir à ses clients les prestations de services convenues dans les contrats conclus avec eux et aux conditions stipulées dans ces contrats. D'autre part, ces clients s'engagent à s'acquitter des mensualités prévues par lesdits contrats ainsi que, le cas échéant, des montants dus, dans le cas où les mêmes contrats venaient à être résiliés avant la fin de la période de fidélisation pour des motifs qui leur sont propres.

38 Dans ce contexte, ainsi que la juridiction de renvoi le précise, ces montants correspondent à la récupération d'une partie des coûts associés à la prestation des services que cet opérateur leur a fournie et que ces clients se sont engagés à rembourser dans l'hypothèse d'une telle résiliation.

39 Partant, lesdits montants doivent être considérés comme représentant une partie du prix du service que le prestataire s'est engagé à fournir aux clients, laquelle est réintégrée au prix des mensualités, dans le cas où la période de fidélisation n'est pas respectée par ces clients. Dans ces conditions, les mêmes montants ont un objet analogue à celui des mensualités qui auraient en principe été dues si les clients n'avaient pas bénéficié des avantages commerciaux auxquels le respect de cette période de fidélisation est conditionné.

40 Dès lors, il convient de considérer que, du point de vue de la réalité économique, laquelle constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de la TVA, le montant dû à l'occasion de la résiliation anticipée du contrat vise à assurer à l'opérateur une rémunération contractuelle minimale de la prestation effectuée (voir, en ce sens, arrêt du 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, point 61).

41 Par conséquent, comme les gouvernements portugais et irlandais ainsi que la Commission européenne le font valoir dans leurs observations, dans la situation où ces clients ne respectent pas ladite période de fidélisation, la prestation de services doit être vue comme étant réalisée, dès lors que lesdits clients sont mis en mesure de bénéficier de ces services.

42 Dans ces conditions, les montants en cause au principal doivent être considérés comme faisant partie de la rétribution perçue par cet opérateur pour lesdits services. Il est, à cet égard, sans pertinence que, à la différence des montants qui étaient en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), les montants en cause au principal ne permettent pas à Vodafone d'obtenir les mêmes revenus que ceux qui auraient été perçus si le client n'avait pas résilié le contrat prématurément.

43 Deuxièmement, s'agissant de la condition découlant de la jurisprudence rappelée au point 31 du présent arrêt, selon laquelle les sommes versées doivent constituer la contrepartie effective d'un service individualisable, il y a lieu de relever que tant le service à fournir que la contrepartie du droit de bénéficier de ce service sont déterminés lors de la conclusion du contrat entre Vodafone et ses clients. En particulier, il ressort des indications fournies par la juridiction de renvoi que la contrepartie du service est déterminée selon des critères bien établis, lesquels précisent tant les mensualités que la manière dont le montant pour résiliation anticipée doit être calculé.

44 La contrepartie versée par le client n'est, dès lors, ni gracieuse et aléatoire (voir, en ce sens, arrêt du 3 mars 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, point 19), ni difficilement quantifiable et incertaine (voir, en ce sens, arrêt du 10 novembre 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, point 35).

45 Contrairement à ce que Vodafone fait valoir, ce montant ne s'assimile pas non plus à un paiement imposé par la loi, au sens de l'arrêt du 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120), ou visant à indemniser l'opérateur à la suite de la résiliation du contrat par le client, au sens de l'arrêt du 18 juillet 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440).

46 En effet, d'une part, si le calcul dudit montant est encadré par des dispositions législatives et réglementaires, il est néanmoins constant que le paiement du même montant intervient dans le cadre d'un rapport juridique caractérisé par un échange de prestations réciproques entre le prestataire de services et son client et que, dans ce cadre, ce paiement constitue une obligation contractuelle pour ce dernier.

47 D'autre part, s'agissant de l'argument de Vodafone selon lequel le montant dû au titre du non-respect de la période de fidélisation s'apparente à une indemnité visant à réparer le préjudice subi par celle-ci, en premier lieu, il y a lieu de relever que cet argument se heurte à la réalité du droit national en cause au principal, dans la mesure où, conformément à ce droit, sous réserve des vérifications de la juridiction de renvoi à cet égard, un opérateur n'est pas en mesure d'imputer au client des sommes à titre d'indemnisation ou de compensation, en cas de résiliation anticipée du contrat.

48 En second lieu, ledit argument n'est pas non plus de nature à prospérer eu égard à la réalité économique des transactions en cause au principal.

49 En effet, dans le cadre d'une approche économique, l'opérateur détermine le prix de son service et des mensualités, compte tenu des coûts de ce service et de la durée minimale d'engagement contractuel. Ainsi qu'il a été relevé au point 39 du présent arrêt, le montant dû en cas de résiliation anticipée doit être considéré comme faisant partie intégrante du prix que le client s'est engagé à verser pour l'exécution, par le prestataire, de ses obligations contractuelles.

50 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux questions préjudicielles posées que l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que des montants perçus par un opérateur économique en cas de résiliation anticipée, pour

des motifs propres au client, d'un contrat de prestation de services prévoyant le respect d'une période de fidélisation en contrepartie de l'octroi à ce client de conditions commerciales avantageuses, doivent être considérés comme constituant la rémunération d'une prestation de services effectuée à titre onéreux, au sens de cette disposition.

Sur les dépens

51 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 (neuvième chambre) dit pour droit :

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 des montants perçus par un opérateur économique en cas de résiliation anticipée, pour des motifs propres au client, d'un contrat de prestation de services prévoyant le respect d'une période de fidélisation en contrepartie de l'octroi à ce client de conditions commerciales avantageuses, doivent être considérés comme constituant la rémunération d'une prestation de services effectuée à titre onéreux, au sens de cette disposition.

Signatures