

Affaire C-302/07

J D Wetherspoon plc

contre

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(demande de décision préjudicielle, introduite par

le VAT and Duties Tribunal, London)

«Première et sixième directives TVA — Principes de neutralité fiscale et de proportionnalité — Règles concernant l'arrondissement des montants de la TVA — Méthodes et niveaux d'arrondissement»

Sommaire de l'arrêt

1. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Sixième directive — Dispositions relatives à l'arrondissement du montant de la taxe*

(Directives du Conseil 67/227, art. 2 et 77/388, art. 11, A, § 1, a), 12, § 3, a), et 22, § 3, b))

2. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Sixième directive — Dispositions relatives à l'arrondissement du montant de la taxe*

(Directives du Conseil 67/227, art. 2 et 77/388, art. 11, A, § 1, a), 12, § 3, a), et 22, § 3, b))

3. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Sixième directive — Arrondissement du montant de la taxe*

(Directive du Conseil 77/388)

1. Le droit communautaire, dans son état actuel, ne comporte pas de prescription spécifique concernant la méthode d'arrondissement des montants de la taxe sur la valeur ajoutée. En l'absence d'une réglementation communautaire spécifique, il appartient aux États membres de déterminer les règles et les méthodes d'arrondissement des montants de la taxe sur la valeur ajoutée, ces États étant tenus, lors de cette détermination, de respecter les principes sur lesquels repose le système commun de cette taxe, notamment ceux de neutralité fiscale et de proportionnalité. En particulier, le droit communautaire, d'une part, ne s'oppose pas à l'application d'une règle nationale exigeant l'arrondissement au chiffre supérieur des montants de la taxe sur la valeur ajoutée lorsque la fraction de la plus petite unité monétaire en cause est égale ou supérieure à 0,5 et, d'autre part, n'exige pas que les assujettis soient autorisés à arrondir au chiffre inférieur le montant de la taxe sur la valeur ajoutée lorsque ce montant comporte une fraction de la plus petite unité monétaire nationale.

(cf. point 38, disp. 1)

2. Dans le cas d'une vente à un prix incluant la taxe sur la valeur ajoutée, en l'absence d'une réglementation communautaire spécifique, il incombe à chaque État membre de déterminer, dans les limites du droit communautaire, notamment en respectant les principes de neutralité fiscale et de proportionnalité, le niveau auquel l'arrondissement d'un montant de la taxe sur la valeur ajoutée comportant une fraction de la plus petite unité monétaire nationale peut ou doit intervenir.

(cf. point 51, disp. 2)

3. Étant donné que les opérateurs calculant les prix de leurs ventes de biens et de leurs prestations de services en incluant la taxe sur la valeur ajoutée se trouvent dans une situation différente de ceux effectuant ce même type d'opérations à des prix hors taxe sur la valeur ajoutée, les premiers ne peuvent se prévaloir du principe de neutralité fiscale pour revendiquer l'autorisation de procéder également à l'arrondissement vers le bas au niveau de la ligne de produits et de la transaction des montants de la taxe sur la valeur ajoutée dus. En effet, dans le cas des prix fixés hors taxe sur la valeur ajoutée, l'arrondissement intervient avant le versement de la contrepartie de la prestation par le client, le montant de la taxe perçu par l'assujetti auprès de son client et celui versé ensuite par l'assujetti à l'État étant identique, indépendamment de la méthode d'arrondissement appliquée. En revanche, dans le cas où la taxe sur la valeur ajoutée est comprise dans le prix d'un bien ou d'un service, l'arrondissement systématique vers le bas, à un niveau inférieur à la déclaration périodique de taxe sur la valeur ajoutée, conduirait à ce que l'assujetti collecte auprès de son client le montant de la taxe sur la valeur ajoutée effectivement dû alors qu'il verserait systématiquement à l'État un montant plus faible tout en conservant la différence pour son propre bénéfice, ce qui serait contraire au principe selon lequel la taxe sur la valeur ajoutée est perçue par les assujettis à chaque étape du processus de production ou de distribution pour le compte de l'administration fiscale, à laquelle ils sont tenus de la verser.

(cf. points 60-61, 64, disp. 3)

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

5 mars 2009 (*)

«Première et sixième directives TVA – Principes de neutralité fiscale et de proportionnalité – Règles concernant l'arrondissement des montants de la TVA – Méthodes et niveaux d'arrondissement»

Dans l'affaire C-302/07,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le VAT and Duties Tribunal, London (Royaume-Uni), par décision du 26 juin 2007, parvenue à la Cour le 29 juin 2007, dans la procédure

J D Wetherspoon plc

contre

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président de chambre, M. T. von Danwitz (rapporteur), Mme R. Silva de Lapuerta, MM. E. Juhász et G. Arestis, juges,

avocat général: Mme E. Sharpston,

greffier: Mme R. ?ere?, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 9 octobre 2008,

considérant les observations présentées:

- pour J D Wetherspoon plc, par M. M. Angiolini, barrister, et Mme A. Khan, solicitor,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par Mme V. Jackson, en qualité d'agent, assistée de M. R. Hill, barrister,
- pour le gouvernement hellénique, par Mmes S. Alexandridou, V. Karra, MM. K. Georgiadis et M. Apesos, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement néerlandais, par Mme C. Wissels et M. M. de Grave, en qualité d'agents,
- pour la Commission des Communautés européennes, par Mme M. Afonso et M. R. Lyal, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 20 novembre 2008,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 2 de la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1967, 71, p. 1301), telle que modifiée par la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977 (JO L 145, p. 1, ci-après la «première directive»), ainsi que des articles 11, A, paragraphe 1, sous a), 12, paragraphe 3, sous a), et 22, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, telle que modifiée par la directive 2003/92/CE du Conseil, du 7 octobre 2003 (JO L 260, p. 8, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la société J D Wetherspoon plc (ci-après «Wetherspoon») aux Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ci-après les «Commissioners») au sujet du rejet par ces derniers d'une demande de lui accorder le bénéfice d'un arrondissement au chiffre inférieur au niveau de la ligne de produits et de la transaction du montant dû au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»).

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 2 de la première directive énonce:

«Le principe du système commun de taxe sur la valeur ajoutée est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

À chaque transaction, la taxe sur la valeur ajoutée, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.

Le système commun de taxe sur la valeur ajoutée est appliqué jusqu'au stade du commerce de détail inclus.»

4 Selon l'article 10, paragraphe 2, de la sixième directive, le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible, en principe, au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée.

5 L'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive prévoit:

«La base d'imposition est constituée:

a) pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées sous b), c) et d), 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'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations».

6 Selon l'article 12, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive, le taux normal de la TVA est fixé par chaque État membre à un pourcentage de la base d'imposition qui est le même pour les livraisons de biens et pour les prestations de services. Ce pourcentage ne peut être inférieur à 15 %, exception faite de l'application d'un ou de deux taux réduits.

7 L'article 22 de la sixième directive, dans sa version résultant de l'article 28 nonies de celle-ci (ci-après l'«article 22 de la sixième directive»), prévoit les obligations des redevables de la TVA en régime intérieur. Cet article 22 énonce à son paragraphe 3, sous a), premier alinéa, ainsi que sous b), premier alinéa, dixième tiret, et quatrième alinéa:

«a) Tout assujetti est tenu de s'assurer qu'une facture est émise, par lui-même, par son client ou, en son nom et pour son compte, par un tiers, pour les livraisons de biens ou les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie. [...]

[...]

b) Sans préjudice des dispositions particulières prévues par la présente directive, seules les mentions suivantes doivent figurer obligatoirement, aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée, sur les factures émises en application des dispositions du point a), premier, deuxième et troisième alinéas:

[...]

– le montant de taxe à payer, sauf lorsqu'est appliqué un régime particulier pour lequel la

présente directive exclut une telle mention,

[...]

Les montants figurant sur la facture peuvent être exprimés dans toute monnaie, pour autant que le montant de taxe à payer soit exprimé dans la monnaie nationale de l'État membre où se situe le lieu de la livraison de biens ou de la prestation de services [...]

[...]»

8 L'article 22, paragraphes 4, sous a) et b), et 5, de la sixième directive dispose:

«4. a) Tout assujetti dépose une déclaration dans le délai qui aura été fixé par les États membres. [...]

b) Dans la déclaration doivent figurer toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, le cas échéant, et dans la mesure où cela apparaît nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées.

[...]

5. Tout assujetti doit payer le montant net de la taxe sur la valeur ajoutée lors du dépôt de la déclaration périodique. Toutefois, les États membres peuvent fixer une autre échéance pour le paiement de ce montant ou percevoir des acomptes provisionnels.»

9 Au cours des années 2004 à 2006, plusieurs modifications ont été apportées à la sixième directive. Parmi les dispositions susmentionnées, seul le libellé de l'article 12, paragraphe 3, a été modifié. Toutefois, cette modification est sans incidence sur les réponses à donner aux questions préjudicielles.

La réglementation nationale

10 L'article 13 du règlement de 1995 relatif à la taxe sur la valeur ajoutée (Value Added Tax Regulations 1995) prévoit l'obligation de fournir une facture de TVA à condition que la fourniture ou la prestation imposable soit effectuée au bénéfice d'un autre assujetti.

11 Selon l'article 16, paragraphe 1, dudit règlement, un «détaillant» n'est pas tenu de fournir une facture de TVA à moins que le client ne le demande. En cas d'une contrepartie n'excédant pas 100 GBP, il est possible d'émettre une «facture de TVA simplifiée» indiquant, entre autres, pour chaque taux applicable, le montant brut à payer, incluant la TVA, et le taux de TVA applicable.

12 Les Commissioners ont publié à l'intention des assujettis un guide sur la TVA, le *Notice 700 – The VAT Guide – April 2002* (ci-après la «notice TVA 700»).

13 Les paragraphes 17.5, 17.5.1 et 17.6 de ladite notice concernent l'arrondissement des montants de TVA. Ils disposent:

«17.5 Calcul de la TVA sur les factures – arrondissement des montants

Note: la concession prévue au présent paragraphe, permettant d'arrondir la TVA au chiffre inférieur, est destinée aux opérateurs sur factures et ne s'applique que lorsque le montant de la TVA facturé aux clients et celui versé au bureau des douanes et accises (Customs and Excise) sont les mêmes. En principe, la concession permettant d'arrondir au chiffre inférieur ne s'applique

pas aux détaillants, qui doivent se référer au paragraphe 17.6.

Vous pouvez arrondir au penny entier inférieur la TVA totale due sur l'ensemble des biens et services indiqués sur une facture de TVA. Vous pouvez ne pas tenir compte des fractions de penny.

17.5.1 Le calcul basé sur les lignes de produits ou de services

Si vous souhaitez calculer la TVA séparément pour une ligne de biens ou de services figurant avec d'autres biens ou services dans la même facture, vous devez calculer les montants distincts de la TVA, soit en arrondissant

- au 0,1 penny inférieur le plus proche. Par exemple, 86,76 pence sont arrondis à 86,7 pence; ou
- au penny entier ou 0,5 penny le plus proche. Par exemple, 86,76 pence sont arrondis à 87 pence.

Quelle que soit votre décision, soyez cohérent.

Le montant final total de TVA dû peut être arrondi au penny entier inférieur le plus proche.

[...]

17.6 Calcul de la TVA par les détaillants

La plupart des détaillants déclarent la TVA selon un système agréé pour détaillants. Si c'est la manière dont vous déclarez la TVA, ce paragraphe ne vous concerne pas.

De plus en plus de détaillants utilisent des technologies sophistiquées pour déterminer la TVA due sur chaque transaction et pour émettre une facture. Si vous n'avez pas recours à un système agréé pour détaillants, mais que vous calculez à la place la TVA au niveau de la ligne ou au niveau de la facture, vous ne devez pas arrondir le montant de la TVA au chiffre inférieur. Cependant, vous pouvez arrondir (au chiffre supérieur ou inférieur) tout calcul de la TVA.»

14 La notice TVA 700 ne définit pas la notion d'«opérateurs sur factures».

15 Des indications supplémentaires relatives à l'arrondissement sont fournies dans le manuel des Commissioners *V1?24A: Trader's records*, un guide pour le personnel des autorités fiscales qui est également accessible au public.

16 La section 12.1 de ce manuel indique que, pour l'interprétation du paragraphe 17.5 de la notice TVA 700, «il est important de noter que l'on se situe dans le contexte de règles destinées aux opérateurs sur factures dans lequel l'arrondissement est neutre du point de vue fiscal. En effet, normalement, il affectera tant la taxe perçue en aval par le prestataire que la taxe payée en amont par le client. Cela signifie que, lorsqu'un opérateur sur factures calcule la TVA sur les valeurs nettes, le montant facturé et dû par le client peut être arrondi au chiffre inférieur».

17 La section 12.2 du manuel *V1?24A: Trader's records* dispose:

«Des systèmes de comptabilité sophistiqués permettent aux détaillants de déterminer la TVA au niveau de la ligne de produits et/ou de délivrer des factures de TVA. [...]

En règle générale, la concession permettant d'arrondir au chiffre inférieur ne convient pas aux détaillants parce que l'effet de l'arrondissement au chiffre inférieur de la TVA facturée aux

consommateurs finals n'est pas de réduire la TVA due (qui est le taux de TVA multiplié par la rémunération) mais seulement de réduire la TVA déclarée auprès des Commissioners.

La plupart des détaillants continuent à s'acquitter de la TVA en utilisant un système agréé pour détaillants. Le problème de l'arrondissement ne se pose qu'aux détaillants dont les systèmes de comptabilité permettent de déterminer la TVA au niveau de la ligne des produits et d'émettre des factures. [...]

Si un détaillant fixe effectivement ses prix sur une base hors TVA, de façon à ce que le montant de la TVA facturé au client et celui déclaré auprès des Commissioners soient les mêmes, il est possible que la concession d'arrondissement convienne. En envisageant un tel système, il vous faut examiner la manière dont les prix sont effectivement fixés. Si un détaillant détermine les prix de vente TVA comprise en partant d'une valeur nette exprimée en pence entiers, la concession existante peut être appropriée. [...]

18 La section 12.3 du manuel *V1?24A: Trader's records* explique la méthode de l'arrondissement arithmétique et énonce, à son troisième alinéa, que «si un opérateur propose une autre méthode d'arrondissement, il y a lieu de l'examiner et de l'autoriser si elle donne un résultat acceptable et raisonnable».

Le litige au principal et les questions préjudicielles

19 Wetherspoon exploite une chaîne de plus de 670 pubs à travers le Royaume-Uni. La plupart de ses revenus proviennent de la vente au détail de nourriture et de boissons à des consommateurs finals.

20 Wetherspoon affiche, à l'intention de ses clients, des prix de vente au détail incluant la TVA. Elle ne leur délivre pas de factures de TVA complètes, mais leur remet, de manière habituelle, pour la commande de nourriture ou de boissons chaudes, des tickets de caisse indiquant son numéro d'immatriculation de TVA. Pour les autres boissons, y compris les boissons alcooliques, elle ne fournit un ticket de caisse qu'à la demande du consommateur.

21 Jusqu'en 2004, Wetherspoon calculait la TVA due sur chaque transaction réalisée avec un client particulier et soumise au taux normal de TVA de 17,5 % en multipliant le montant total de la vente par 7/47. Le résultat était arrondi, arithmétiquement, au penny entier supérieur ou inférieur le plus proche.

22 Depuis la modernisation de ses terminaux de paiement électroniques, au cours du mois d'août 2004, Wetherspoon est en mesure de calculer la TVA au niveau de la «ligne de produits», à savoir pour chaque type de produit identifié séparément lorsqu'une transaction en comporte plusieurs. Pour ce faire, la requérante au principal calcule et arrondit la TVA à la troisième décimale inférieure, c'est-à-dire au dixième de penny inférieur le plus proche, au niveau de la ligne de produits. Puis, elle additionne ces montants de la TVA et arrondit le montant total obtenu au penny entier inférieur le plus proche, au niveau de la transaction.

23 Entre le mois de septembre 2004 et le mois de janvier 2005, Wetherspoon a mené des négociations avec les Commissioners en vue de convenir d'un système sur mesure agréé pour détaillants, mais le régime proposé par Wetherspoon n'a jamais été approuvé par les Commissioners ni mis en œuvre par Wetherspoon.

24 Par lettre du 23 mars 2006, les Commissioners ont refusé d'autoriser Wetherspoon à arrondir au chiffre inférieur la TVA due sur chaque transaction. Wetherspoon a alors introduit, le 7 avril 2006, un recours contre ce refus. Le 7 septembre 2006, elle a introduit deux autres recours,

pour les mêmes motifs, contre deux avis d'imposition émis les 8 et 17 août 2006.

25 Wetherspoon fait valoir qu'elle est en droit d'appliquer la méthode d'arrondissement au chiffre inférieur prévue au paragraphe 17.5.1 de la notice TVA 700. Les Commissioners allèguent qu'elle doit, en revanche, arrondir de manière arithmétique, soit au niveau de la ligne de produits, soit au niveau de la transaction.

26 La juridiction de renvoi, saisie desdits recours, relève que ni le droit communautaire ni la loi de 1994 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (U.K. Value Added Tax Act 1994) ou le règlement de 1995 relatif à la taxe sur la valeur ajoutée ne prévoient des règles explicites concernant la méthode d'arrondissement à utiliser lorsque l'application du taux normal de la TVA aboutit à un montant comportant une fraction de la plus faible unité monétaire, en l'occurrence celle d'un penny. D'après cette même juridiction, deux méthodes d'arrondissement sont possibles. Il serait en effet possible soit d'arrondir systématiquement au chiffre entier inférieur, soit d'arrondir arithmétiquement, c'est-à-dire d'arrondir des fractions de moins de 0,5 penny au chiffre entier inférieur et des montants égaux ou supérieurs à 0,5 au chiffre entier supérieur.

27 La juridiction de renvoi ajoute que ni les directives ni la législation du Royaume-Uni n'indiquent davantage à quel stade ou niveau l'arrondissement doit avoir lieu. Ainsi, lorsqu'un client achète plusieurs marchandises en même temps, il serait possible d'arrondir la TVA facturée soit pour chaque article séparément, soit pour chaque type de produit lorsque plusieurs articles du même produit ont été achetés, soit au niveau de la transaction totale avec le client, soit au moment de la déclaration de la TVA à la fin de la période comptable pertinente, soit, enfin, à un autre niveau, tel que celui des recettes brutes journalières par débit ou pour l'ensemble des débits du détaillant.

28 Estimant qu'il existe une incertitude quant à la question de savoir si le droit communautaire exige une forme d'arrondissement spécifique et, le cas échéant, quant à la manière dont le principe de neutralité fiscale s'applique dans ce contexte, la juridiction de renvoi a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les quatre questions préjudicielles suivantes:

«1) L'arrondissement des montants de la TVA est-il régi par le seul droit national ou bien par le droit communautaire? En particulier, les premier et deuxième alinéas de l'article 2 de la première directive ainsi que les articles 11, A, paragraphe 1, sous a), et/ou 12, paragraphe 3, sous a), et/ou 22, paragraphe 3, sous b), (version au 1er janvier 2004) de la sixième directive confirment-ils que l'arrondissement relève du domaine du droit communautaire?

2) Plus spécifiquement:

a) Le droit communautaire s'oppose-t-il à l'application d'une règle nationale ou d'une pratique des autorités fiscales nationales exigeant l'arrondissement au chiffre supérieur des montants de la TVA lorsque la fraction de la plus petite unité monétaire en cause est égale ou supérieure à 0,50 (par exemple, 0,5 penny doit-il être arrondi au penny entier supérieur)?

b) Le droit communautaire exige-t-il que les assujettis soient autorisés à arrondir au chiffre inférieur le montant de la TVA, lorsque ce montant comporte une fraction de la plus petite unité monétaire disponible?

3) Dans le cas d'une vente [à un prix] incluant la TVA, à quel niveau le droit communautaire exige-t-il que l'arrondissement intervienne aux fins du calcul de la TVA due: au niveau de chaque article, de chaque ligne de produits, de chaque livraison (si le même panier comporte plusieurs livraisons), du total de chaque transaction/panier, de la période comptable pertinente pour la TVA ou à un autre niveau?

4) La réponse à l'une des questions précédentes est-elle affectée par les principes communautaires de l'égalité de traitement et de la neutralité fiscale, en particulier en référence à l'existence au Royaume-Uni d'une concession accordée par les autorités fiscales et n'autorisant que certains opérateurs à arrondir au chiffre inférieur les montants de la TVA qui doivent être déclarés?»

Sur les questions préjudicielles

Sur les première et deuxième questions

29 Par ses deux premières questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'arrondissement des montants de la TVA relève du droit national ou du droit communautaire et, plus spécifiquement, si le droit communautaire comporte des règles relatives à la méthode d'arrondissement, soit en s'opposant à l'arrondissement arithmétique, soit en exigeant des États membres d'autoriser les assujettis à arrondir systématiquement vers le bas, quand l'application du taux normal de la TVA aboutit à un montant de la TVA comportant une fraction de la plus petite unité monétaire nationale.

30 À cet égard, force est de constater que la Cour a déjà jugé que les dispositions des première et sixième directives ne comprennent aucune règle expresse concernant l'arrondissement des montants de la TVA. Notamment, la sixième directive reste muette à cet égard (arrêt du 10 juillet 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, non encore publié au Recueil, point 24).

31 De plus, ni la finalité ni l'économie des articles 11, A, paragraphe 1, sous a), et 22, paragraphes 3, sous b), 4 et 5, de la sixième directive ne permettent de conclure qu'une méthode spécifique d'arrondissement a été prévue par le droit communautaire (voir, en ce sens, arrêt Koninklijke Ahold, précité, points 27 à 30).

32 En conséquence, en l'absence d'une réglementation communautaire spécifique, il incombe à l'ordre juridique des États membres de déterminer, dans les limites du droit communautaire, la méthode et les règles régissant l'arrondissement d'un montant déclaré au titre de la TVA (voir arrêt Koninklijke Ahold, précité, point 31).

33 Ainsi, lorsque les États membres établissent ou admettent une méthode précise d'arrondissement, ils sont tenus de respecter les principes régissant le système commun de la TVA, tels que ceux de neutralité fiscale et de proportionnalité. Le respect de ces principes reconnus dans l'ordre juridique communautaire n'a toutefois pas pour conséquence que la question de la méthode spécifique d'arrondissement à appliquer relève elle-même du droit communautaire (arrêt Koninklijke Ahold, précité, point 32).

34 Le principe de neutralité fiscale a, notamment, pour conséquence que les assujettis effectuant les mêmes opérations ou des opérations économiques semblables ne doivent pas être traités de manière différente, au regard de la méthode d'arrondissement mise en œuvre lors du calcul de la TVA (voir, en ce sens, arrêt Koninklijke Ahold, précité, point 36 et jurisprudence citée). En vertu de ce même principe, le montant à percevoir par l'administration fiscale au titre de la TVA

ne doit pas être supérieur à celui versé par le consommateur final à l'assujetti (voir arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Rec. p. I-5339, point 24, et, en ce sens, arrêt Koninklijke Ahold, précité, point 36).

35 Ainsi, ledit principe ne comporte aucune exigence quant à l'application d'une méthode particulière d'arrondissement, pour autant que la méthode retenue par l'État membre concerné garantit que le montant à percevoir par l'administration fiscale au titre de la TVA correspond précisément au montant versé par le consommateur final à l'assujetti (voir arrêt Koninklijke Ahold, précité, point 37).

36 Quant au principe de proportionnalité, la Cour a jugé que, si le respect de ce principe exige que tout montant arrondi corresponde le plus possible à celui résultant de l'application du taux en vigueur, il n'en demeure pas moins que cette exigence doit être conciliée avec les besoins pratiques d'une application effective du système commun de TVA et que, en raison de la technicité de la question de l'arrondissement, plus d'une seule méthode d'arrondissement saurait satisfaire à ces exigences (voir, en ce sens, arrêt Koninklijke Ahold, précité, points 39 à 41).

37 Il résulte de ce qui précède que le droit communautaire, notamment les dispositions des première et sixième directives et les principes de neutralité fiscale et de proportionnalité, ne contient aucune prescription spécifique concernant la méthode d'arrondissement des montants de TVA (voir, en ce sens, arrêt Koninklijke Ahold, précité, point 42).

38 Dès lors, il y a lieu de répondre aux première et deuxième questions que le droit communautaire, dans son état actuel, ne comporte pas de prescription spécifique concernant la méthode d'arrondissement des montants de la TVA. En l'absence d'une réglementation communautaire spécifique, il appartient aux États membres de déterminer les règles et les méthodes d'arrondissement des montants de la TVA, ces États étant tenus, lors de cette détermination, de respecter les principes sur lesquels repose le système commun de cette taxe, notamment ceux de neutralité fiscale et de proportionnalité. En particulier, le droit communautaire, d'une part, ne s'oppose pas à l'application d'une règle nationale exigeant l'arrondissement au chiffre supérieur des montants de la TVA lorsque la fraction de la plus petite unité monétaire en cause est égale ou supérieure à 0,5 et, d'autre part, n'exige pas que les assujettis soient autorisés à arrondir au chiffre inférieur le montant de la TVA lorsque ce montant comporte une fraction de la plus petite unité monétaire nationale.

Sur la troisième question

39 Par cette question, la juridiction de renvoi demande si, lors d'une vente à un prix incluant la TVA, le droit communautaire exige que l'arrondissement aux fins du calcul de la TVA due intervienne à un niveau particulier, par exemple à l'un des niveaux évoqués au point 27 du présent arrêt.

40 Selon le gouvernement du Royaume-Uni, le droit communautaire n'exige l'arrondissement de la TVA qu'au stade auquel il exige la comptabilisation de la TVA en tant que somme d'argent. Ainsi, le niveau le plus bas serait soit la facture émise en vertu de l'article 22, paragraphe 3, de la sixième directive, soit la déclaration périodique de la TVA. Toutefois, les États membres conserveraient un certain pouvoir de discrétion afin d'autoriser l'arrondissement à un stade antérieur s'ils l'estiment approprié.

41 La Commission des Communautés européennes considère également qu'il peut être jugé nécessaire d'indiquer la TVA due en chiffres ronds lors de l'émission d'une facture conformément à l'article 22, paragraphe 3, de la sixième directive. Cependant, en cas de vente au détail à des prix comprenant la TVA, ce ne serait qu'au stade de la déclaration périodique de la TVA

qu'apparaîtrait la nécessité d'exprimer le montant dû en chiffres ronds.

42 En revanche, Wetherspoon estime qu'un arrondissement pratiqué seulement à la fin de la période comptable pertinente pour la TVA serait incompatible avec les règles des première et sixième directives ainsi qu'avec les principes de neutralité fiscale et de sécurité juridique. Comme l'obligation de déclarer la TVA aux autorités fiscales pour les livraisons effectuées naît à l'égard de chaque opération, il serait nécessaire d'identifier le montant exact de la TVA que le client est tenu de payer et que le fournisseur est tenu de déclarer au plus tard au niveau de la transaction.

43 Tout d'abord, il convient de constater que les dispositions des première et sixième directives, notamment celles énoncées par la juridiction de renvoi, ne comprennent aucune règle expresse fixant le niveau auquel peut ou doit être effectué l'arrondissement des montants de la TVA comportant une fraction de la plus petite unité monétaire nationale.

44 Notamment, l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive se borne à déterminer la base d'imposition et ne se réfère qu'au prix des biens livrés et des services effectués en contrepartie de celui-ci (arrêt *Koninklijke Ahold*, précité, point 26).

45 Certes, l'article 22, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive prévoit que, en cas d'émission d'une facture, le montant de taxe à payer doit figurer sur la facture et être exprimé dans la monnaie nationale de l'État membre concerné. Cependant, il ne résulte pas de ces exigences que cette disposition impose d'utiliser des unités entières de la monnaie nationale pour ladite information.

46 Ledit constat n'est nullement remis en cause par la finalité et l'économie de chacune des dispositions mentionnées aux deux points précédents. Ces dispositions visent à garantir l'uniformité de la base d'imposition dans les États membres ainsi qu'à assurer le bon fonctionnement du marché intérieur (voir arrêt *Koninklijke Ahold*, précité, points 28 et 29).

47 Il s'ensuit que ni le libellé desdites dispositions ni leur finalité ne permettent de conclure qu'un niveau particulier d'arrondissement ait été prévu par les dispositions communautaires.

48 Dès lors, en l'absence d'une réglementation communautaire spécifique, il incombe à l'ordre juridique des États membres de déterminer, dans les limites établies par le droit communautaire, le stade auquel l'arrondissement d'un montant de la TVA peut ou doit être effectué.

49 Ainsi qu'il ressort du point 33 du présent arrêt, les États membres, lorsqu'ils déterminent ce stade, sont tenus de respecter les principes de neutralité fiscale et de proportionnalité régissant le système commun de TVA (voir, à cet égard, points 34 à 36 du présent arrêt). Toutefois, en raison de la technicité de la question de l'arrondissement, ces principes ne sont pas de nature à contenir des exigences permettant de conclure qu'un seul niveau d'arrondissement, notamment celui opéré au niveau de l'article ou au niveau de la ligne de produits, saurait satisfaire auxdits principes.

50 Par ailleurs, il convient de distinguer les éventuelles exigences du droit communautaire relatives à l'arrondissement des besoins pratiques nécessitant l'arrondissement d'un montant de la TVA qui comporte une fraction de la plus petite unité monétaire nationale. S'agissant des opérations effectuées à un prix incluant la TVA, la nécessité impérieuse d'arrondir le montant de la TVA à un chiffre entier de ladite unité monétaire n'existe pas au stade de l'opération, ainsi que l'a relevé Mme l'avocat général au point 42 de ses conclusions. En effet, dans un tel cas, ce n'est qu'à la fin de la déclaration périodique de TVA qu'il est absolument indispensable d'aboutir à une somme qui peut être effectivement versée, et qui ne doit, de ce fait, pas inclure de fraction de la plus petite unité monétaire.

51 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la troisième question que, dans le cas d'une vente à un prix incluant la TVA, en l'absence d'une réglementation communautaire spécifique, il incombe à chaque État membre de déterminer, dans les limites du droit communautaire, notamment en respectant les principes de neutralité fiscale et de proportionnalité, le niveau auquel l'arrondissement d'un montant de la TVA comportant une fraction de la plus petite unité monétaire nationale peut ou doit intervenir.

Sur la quatrième question

52 Par cette question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si un «détaillant» peut, en se fondant sur les principes communautaires d'égalité de traitement et de neutralité fiscale, revendiquer l'autorisation d'appliquer la même méthode d'arrondissement des montants de la TVA dus que celle accordée par le droit national à certains assujettis, à savoir les dénommés «opérateurs sur factures», c'est-à-dire d'arrondir vers le bas le montant dû au titre de la TVA au niveau de la ligne de produits et de la transaction.

53 Wetherspoon estime qu'il est incompatible avec le principe de neutralité fiscale de priver les détaillants de la concession accordée aux opérateurs sur factures. Cette exclusion aboutirait à ce que des livraisons de biens ou des prestations de services semblables, qui se trouvent en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA. De plus, faute de toute définition de la notion d'«opérateurs sur factures» dans la réglementation nationale susmentionnée, il s'agirait d'une distinction arbitraire.

54 Le gouvernement du Royaume-Uni considère, à cet égard, que les opérateurs sur factures n'effectuent pas de livraisons analogues à celles des détaillants et ne se trouvent pas en concurrence avec ces derniers qui opèrent à un stade différent de la chaîne d'approvisionnement. Dès lors, les principes de neutralité fiscale et d'élimination des distorsions de concurrence n'exigeraient pas de traiter ces deux groupes de personnes de la même manière au regard de la TVA.

55 Selon la Commission, le principe de neutralité fiscale exclut l'extension aux détaillants d'une concession de l'administration fiscale autorisant certains opérateurs, qui, normalement, appliquent des prix hors TVA et ne vendent pas à des consommateurs finals, à arrondir vers le bas le montant de la TVA à déclarer.

56 Le gouvernement hellénique estime que l'arrondissement au chiffre inférieur n'est sans influence sur le montant final perçu par l'État que s'il s'applique uniquement aux livraisons et aux prestations à d'autres assujettis.

57 À cet égard, force est de rappeler, ainsi que cela ressort du point 34 du présent arrêt, que le principe de neutralité fiscale, qui reflète le principe d'égalité de traitement en matière de TVA, s'oppose, notamment, à ce que les assujettis soient traités de manière différente au regard de la méthode d'arrondissement mise en œuvre lors du calcul de la TVA s'ils effectuent les mêmes opérations ou des opérations économiques semblables (voir en ce sens, également, arrêts du 22 mai 2008, *Ampliscientifica et Amplifin*, C-162/07, non encore publié au Recueil, point 25, ainsi que du 17 juillet 2008, *Commission/Italie*, C-132/06, non encore publié au Recueil, point 39).

58 Ainsi, il y a lieu de rechercher si les «opérateurs sur factures» et les «détaillants» visés par la réglementation en cause au principal effectuent les mêmes opérations ou des opérations économiques semblables.

59 En l'occurrence, il ressort du paragraphe 17.5 de la notice TVA 700 ainsi que des sections

12.1 et 12.2 du manuel *V1?24A: Trader's records* que la notion d'«opérateurs sur factures» ne vise que des assujettis qui effectuent leurs prestations de services ou leurs livraisons de biens à des prix hors TVA auxquels la TVA est ajoutée au moment de la facturation.

60 Dans le cas des prix fixés hors TVA, l'arrondissement intervient avant le versement de la contrepartie de la prestation par le client. Le montant de la taxe perçu par l'assujetti auprès de son client et celui versé ensuite par l'assujetti à l'État est identique, et cela indépendamment de la méthode d'arrondissement appliquée.

61 En revanche, dans le cas où la TVA est comprise dans le prix d'un bien ou d'un service, l'arrondissement systématique vers le bas, à un niveau inférieur à la déclaration périodique de TVA, conduirait à ce que l'assujetti collecte auprès de son client le montant de la TVA effectivement dû alors qu'il verserait systématiquement à l'État un montant plus faible tout en conservant la différence pour son propre bénéfice. Ce résultat serait contraire au principe selon lequel la TVA est perçue par les assujettis à chaque étape du processus de production ou de distribution pour le compte de l'administration fiscale, à laquelle ils sont tenus de la verser (voir arrêt du 6 octobre 2005, *MyTravel*, C?291/03, Rec. p. I?8477, point 30).

62 De plus, les deux situations susmentionnées diffèrent sensiblement du point de vue des besoins pratiques d'une application effective du système commun de TVA. S'agissant d'un prix hors TVA, régulièrement exprimé en chiffres ronds, l'arrondissement de la TVA est indispensable pour obtenir un montant total, résultant de l'addition du prix hors TVA et de la TVA due, qui est susceptible d'être effectivement versé. Au contraire, lorsque la TVA est comprise dans le prix du bien ou du service, un arrondissement n'est pas nécessaire pour pouvoir acquitter le prix total.

63 Dès lors, les opérateurs effectuant leurs ventes de biens ou leurs prestations de services à des prix hors TVA et ceux calculant les prix desdites opérations en incluant la TVA se trouvent dans des situations différentes. Partant, ces derniers ne peuvent, en se fondant sur le principe de neutralité fiscale, revendiquer d'être traités de la même manière que les opérateurs pratiquant des prix hors TVA au regard de l'arrondissement du montant dû au titre de la TVA.

64 Par voie de conséquence, il y a lieu de répondre à la quatrième question que, étant donné que les opérateurs calculant les prix de leurs ventes de biens et de leurs prestations de services en incluant la TVA se trouvent dans une situation différente de ceux effectuant ce même type d'opérations à des prix hors TVA, les premiers ne peuvent se prévaloir du principe de neutralité fiscale pour revendiquer l'autorisation de procéder également à l'arrondissement vers le bas au niveau de la ligne de produits et de la transaction des montants de la TVA dus.

Sur les dépens

65 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 (quatrième chambre) dit pour droit:

1) Le droit communautaire, dans son état actuel, ne comporte pas de prescription spécifique concernant la méthode d'arrondissement des montants de la taxe sur la valeur ajoutée. En l'absence d'une réglementation communautaire spécifique, il appartient aux États membres de déterminer les règles et les méthodes d'arrondissement des montants de la taxe sur la valeur ajoutée, ces États étant tenus, lors de cette détermination, de respecter les principes sur lesquels repose le système commun de cette taxe, notamment ceux de neutralité fiscale et de proportionnalité. En particulier, le droit communautaire, d'une part, ne s'oppose pas à l'application d'une règle nationale exigeant l'arrondissement

au chiffre supérieur des montants de la taxe sur la valeur ajoutée lorsque la fraction de la plus petite unité monétaire en cause est égale ou supérieure à 0,5 et, d'autre part, n'exige pas que les assujettis soient autorisés à arrondir au chiffre inférieur le montant de la taxe sur la valeur ajoutée lorsque ce montant comporte une fraction de la plus petite unité monétaire nationale.

2) Dans le cas d'une vente à un prix incluant la taxe sur la valeur ajoutée, en l'absence d'une réglementation communautaire spécifique, il incombe à chaque État membre de déterminer, dans les limites du droit communautaire, notamment en respectant les principes de neutralité fiscale et de proportionnalité, le niveau auquel l'arrondissement d'un montant de la taxe sur la valeur ajoutée comportant une fraction de la plus petite unité monétaire nationale peut ou doit intervenir.

3) Étant donné que les opérateurs calculant les prix de leurs ventes de biens et de leurs prestations de services en incluant la taxe sur la valeur ajoutée se trouvent dans une situation différente de ceux effectuant ce même type d'opérations à des prix hors taxe sur la valeur ajoutée, les premiers ne peuvent se prévaloir du principe de neutralité fiscale pour revendiquer l'autorisation de procéder également à l'arrondissement vers le bas au niveau de la ligne de produits et de la transaction des montants de la taxe sur la valeur ajoutée dus.

Signatures

* Langue de procédure: l'anglais.