ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)
16 janvier 2003 *

Dans l'affaire C-398/99,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le VAT and Duties Tribunal, Manchester (Royaume-Uni), et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Yorkshire Co-operatives Ltd

et

Commissioners of Customs & Excise,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), et C, paragraphe 1, 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 (JO L 145, p. 1),

* Langue de procédure: l'anglais.

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. R. Schintgen (rapporteur), président de la deuxième chambre, faisant fonction de président de la sixième chambre, MM. C. Gulmann et V. Skouris, M^mes^ F. Macken et N. Colneric, juges,

avocat général: M^me^ C. Stix-Hackl,
greffier: M^me^ D. Louterman-Hubeau, chef de division,

considérant les observations écrites présentées:

— pour Yorkshire Co-operatives Ltd, par M. J. Ghosh, barrister, mandaté par le cabinet KPMG, solicitors,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M^me^ R. Magrill, en qualité d'agent, assistée par M. R. Anderson, barrister,

— pour le gouvernement allemand, par M. W.-D. Plessing, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement irlandais, par M. M. A. Buckley, en qualité d'agent, assisté de M. D. Moloney, BL,

— pour le gouvernement néerlandais, par M. M. A. Fierstra, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. R. Lyal, en qualité d'agent,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Yorkshire Co-operatives Ltd, représentée par M. J. Ghosh, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M^me^ R. Magrill, assistée de M. K. Parker, QC, du gouvernement irlandais, représenté par M. D. Moloney, et de la Commission, représentée par M. R. Lyal, à l'audience du 21 juin 2001,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 20 septembre 2001,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance 12 octobre 1999, parvenue à la Cour le 14 octobre suivant, le VAT and Duties Tribunal, Manchester, a posé, en vertu de l'article 234 CE, deux questions préjudicielles sur l'interprétation de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), et C, paragraphe 1, 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 (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant Yorkshire Co-operatives Ltd (ci-après «Yorkshire») aux Commissioners of Customs & Excise (ci-après les «Commissioners»), compétents au Royaume-Uni en matière

de perception de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), au sujet de la restitution de sommes payées par Yorkshire au titre de la TVA.

La réglementation communautaire

3 L'article 11, A, paragraphe 1, de la sixième directive dispose:

«La base d'imposition est constituée:

a) pour les livraisons de biens et les prestations de services [...] 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;

[...]»

4 L'article 11, A, énumère, respectivement à ses paragraphes 2 et 3, les éléments qu'il y a lieu d'inclure dans la base d'imposition et ceux qu'il y a lieu d'exclure de celle-ci. L'article 11, A, paragraphe 3, sous b), prévoit que ne sont pas à

comprendre dans la base d'imposition «les rabais et ristournes consentis à l'acheteur ou au preneur et acquis au moment où s'effectue l'opération».

5 Aux termes de l'article 11, C, paragraphe 1, premier alinéa, de la sixième directive:

«En cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération, la base d'imposition est réduite à due concurrence dans les conditions déterminées par les États membres.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

6 Yorkshire est une société coopérative qui pratique la vente au détail de produits alimentaires et non alimentaires. Dans le cadre de cette activité, elle a accepté, entre 1974 et 1996, des bons de réduction émis par différents fabricants. Ces bons étaient distribués au public soit directement, soit sous forme de bons à découper dans diverses publications (magazines, journaux, etc.). Chaque bon mentionnait une certaine somme d'argent ou indiquait une méthode de calcul d'une telle somme et permettait au client d'acquérir auprès de certains détaillants le produit indiqué sur ledit bon au prix de vente normal diminué du montant de la réduction. Les bons comportaient également des instructions à l'attention des détaillants sur la manière dont ceux-ci devaient procéder afin d'obtenir le paiement par les fabricants d'un montant égal à la valeur nominale des bons acceptés.

- Les produits visés par lesdits bons étaient mis en vente au prix de détail normal, de sorte qu'un client ne disposant pas d'un bon était tenu de payer ce prix.

8 Yorkshire intégrait dans sa recette brute journalière les sommes qu'elle recevait des fabricants en contrepartie de l'envoi des bons de réduction collectés et déclarait ainsi, au titre de la TVA, l'intégralité du prix de détail normal des produits vendus, sans déduction du montant des bons de réduction. Le prix auquel Yorkshire achetait les produits aux différents fabricants ne tenait pas compte de la valeur des bons de réduction et certains produits avaient même été achetés avant que les fabricants n'émettent de tels bons.

9 Le 2 décembre 1996, Yorkshire a demandé aux Commissioners le remboursement d'une partie de la TVA qu'elle avait acquittée pour les exercices comptables couvrant la période comprise entre février 1974 et janvier 1996. Elle faisait valoir, notamment, qu'il ressort de l'arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Rec. p. I-5339), que seules les sommes versées par les clients constituent la contrepartie des livraisons de biens qu'elle a effectuées au cours de ladite période et que les sommes reçues des fabricants correspondent à des remboursements ou à des réductions sur le prix d'achat initial desdits biens. Ces sommes ne devraient dès lors pas être intégrées dans la base imposable. En outre, puisque les fabricants n'ont établi aucune note de crédit à son égard, elle ne serait pas tenue d'opérer un ajustement de la taxe payée en amont ni de procéder à un ajustement compensatoire de ses déclarations de TVA correspondant aux livraisons des fabricants.

10 Les Commissioners ont rejeté cette demande par décision du 10 février 1997, au motif que Yorkshire fait une interprétation erronée de l'arrêt Elida Gibbs, précité. Ils considèrent que la base imposable pour la fourniture de biens effectuée par Yorkshire est constituée par les montants payés au comptant par les clients de cette dernière majorés des sommes versées par les fabricants.

11 Yorkshire a introduit un recours à l'encontre de cette décision devant la juridiction de renvoi.

12 Celle-ci, estimant que la solution du litige pendant devant elle dépend de l'interprétation de la sixième directive, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Si l'on interprète adéquatement l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), et 11, C, paragraphe 1, de la sixième directive, quelle est la base imposable dans le cadre d'une livraison de biens à un client par un détaillant se trouvant dans la situation de la demanderesse, lorsque

a) le fabricant des biens les a vendus au détaillant (ou par hypothèse à un grossiste qui les a revendus au détaillant),

b) au cours d'une promotion des ventes, le fabricant émet un coupon dont les termes prévoient:

i) que le détenteur peut, sur présentation du coupon au détaillant, acheter les biens à un prix correspondant au prix de détail normal diminué d'une somme («la réduction») spécifiée par les termes du coupon ou déterminable conformément à ces termes, et

ii que le fabricant, une fois que le détaillant a vendu les biens conformément aux termes du coupon et a présenté [celui-ci] au fabricant, verse au détaillant une somme égale à la réduction,

c) que le détaillant vend les biens à un client au prix réduit sur présentation du coupon, et

d) que le détaillant présente le coupon au fabricant, qui lui verse une somme égale à la réduction?

La base imposable est-elle

i) la somme payée comptant par le client ou

ii) la somme payée comptant par le client majorée de la somme correspondant à la réduction payée par le fabricant?

2) Au cas où la première question appellerait une réponse dans le sens du point i), le détaillant doit-il ajuster, dans sa déclaration de TVA se rapportant à la livraison de biens par le fabricant (ou le cas échéant par le grossiste), la taxe qu'il a payée en amont lorsque le fabricant, ou un autre fournisseur, n'a pas émis de note de crédit à l'attention du détaillant pour le remboursement de la réduction?»

Sur la première question

13 À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que, conformément à une jurisprudence constante, dans le cadre de la coopération entre la Cour et les juridictions nationales instituée par l'article 234 CE, il appartient au seul juge national, qui est saisi du litige et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour. En conséquence, dès lors que les questions posées portent sur l'interprétation du droit communautaire, la Cour est, en principe, tenue de statuer (voir, notamment, arrêts du 15 décembre 1995, Bosman, C-415/93, Rec. p. I-4921, point 59, et du 17 mai 2001, TNT Traco, C-340/99, Rec. p. I-4109, point 30).

14 Toutefois, la Cour a également indiqué que, dans des hypothèses exceptionnelles, il lui appartient d'examiner les conditions dans lesquelles elle est saisie par le juge national en vue de vérifier sa propre compétence (voir, en ce sens, arrêt du 16 décembre 1981, Foglia, 244/80, Rec. p. 3045, point 21). Le refus de statuer sur une question préjudicielle posée par une juridiction nationale n'est possible que lorsqu'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation du droit communautaire sollicitée n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (voir, notamment, arrêts précités Bosman, point 61, et TNT Traco, point 31).

15 En l'occurrence, il y a lieu de relever, ainsi que M[me] l'avocat général l'a fait au point 26 de ses conclusions, que la juridiction de renvoi précise qu'aucun grossiste n'est intervenu lors des ventes des produits pour lesquels Yorkshire a accepté des bons de réduction de la part des consommateurs finaux et que la partie de sa première question relative à l'intervention d'un grossiste dans la chaîne de distribution ne constitue qu'une hypothèse dépourvue de pertinence pour la solution du litige au principal. Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu pour la Cour de répondre à cette partie de la première question.

16 Dès lors, la première question doit être comprise comme demandant en substance si l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), et C, paragraphe 1, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un détaillant accepte, lors de la vente d'un produit, que le consommateur final règle le prix de vente en partie au comptant et en partie au moyen d'un bon de réduction émis par le fabricant de ce produit et que ce dernier rembourse au détaillant le montant indiqué sur ledit bon, la valeur nominale de ce bon doit être intégrée dans la base d'imposition de ce détaillant ou si cette dernière est uniquement constituée par la partie du prix payée au comptant par ledit consommateur.

17 En vue de répondre à la question ainsi reformulée, il y a lieu de relever que, au point 45 de l'arrêt du 15 octobre 2002, Commission/Allemagne (C-427/98, Rec. p. I-8315, qui a trait, notamment, à la détermination de la base d'imposition de fabricants qui émettent des bons de réduction tels que ceux en cause au principal, la Cour a jugé, en substance, qu'un tel fabricant peut être considéré comme un tiers à l'égard de l'opération entre le détaillant bénéficiaire du remboursement de la valeur du bon de réduction et le consommateur final qui a utilisé un tel bon.

18 Au point 46 de l'arrêt Commission/Allemagne, précité, la Cour a rappelé que, en ce qui concerne la livraison effectuée par le détaillant bénéficiaire du remboursement, le fait qu'une fraction de la contrepartie reçue pour cette livraison n'a pas été versée matériellement par le consommateur final lui-même mais a été mise à sa disposition, pour le compte du consommateur final, par un tiers, étranger à cette opération, est dénué de pertinence aux fins de la détermination de la base d'imposition de ce détaillant.

19 La Cour a ajouté, au point 57 du même arrêt Commission/Allemagne, précité, que l'appréciation des bons de réduction aux fins du calcul de la TVA dépend de leurs caractéristiques juridiques et économiques et que la base d'imposition de

l'opérateur qui les accepte ne doit pas être inférieure à la somme d'argent qu'il perçoit effectivement pour sa livraison.

20 Elle en a conclu, au point 58 dudit arrêt Commission/Allemagne, précité, que, lorsqu'un fabricant organise une opération promotionnelle à l'aide de bons de réduction dont il rembourse le montant nominal aux détaillants qui les ont acceptés, la contrepartie subjective reçue par le détaillant, au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, est composée de l'intégralité du prix de la marchandise, celui-ci étant payé en partie par le consommateur final et en partie par le fabricant. En effet, les bons matérialisent pour le détaillant le droit de recevoir du fabricant un remboursement à concurrence de la réduction consentie audit consommateur. Il s'ensuit que la somme représentée par la valeur nominale de ces bons constitue, pour le détaillant, un élément d'actif réalisé lors de leur remboursement et qu'ils doivent être traités, à hauteur de cette valeur, comme des moyens de paiement.

21 Eu égard à ces considérations, la Cour a jugé, au point 59 de l'arrêt Commission/Allemagne, précité, que la base d'imposition du détaillant pour la vente au consommateur final correspond à l'intégralité du prix de détail, à savoir le prix acquitté par le consommateur final majoré du montant remboursé au détaillant par le fabricant.

22 Étant donné que les bons de réduction sur lesquels portait le litige ayant donné lieu à l'arrêt Commission/Allemagne, précité, émis dans le cadre d'opérations promotionnelles des fabricants, étaient analogues à ceux qui ont été acceptés par Yorkshire au cours de la période en cause dans le litige dont est saisie la juridiction de renvoi, il y a lieu de conclure que l'interprétation à laquelle est parvenue la Cour au point 59 dudit arrêt est transposable à une affaire telle que celle au principal.

23 Il s'ensuit qu'il y a lieu de répondre à la première question que l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), et C, paragraphe 1, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un détaillant accepte, lors de la vente d'un produit, que le consommateur final règle le prix de vente en partie au comptant et en partie au moyen d'un bon de réduction émis par le fabricant de ce produit et que ce dernier rembourse au détaillant le montant indiqué sur ledit bon, la valeur nominale de ce bon doit être intégrée dans la base d'imposition de ce détaillant.

Sur la seconde question

24 Eu égard à la réponse apportée à la première question, il n'y a pas lieu de répondre à la seconde question.

Sur les dépens

25 Les frais exposés par les gouvernements du Royaume-Uni, allemand, irlandais et néerlandais, ainsi que par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. 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.

Par ces motifs,

LA COUR (sixième chambre)

statuant sur les questions à elle soumises par le VAT and Duties Tribunal, Manchester, par ordonnance du 12 octobre 1999, dit pour droit:

L'article 11, A, paragraphe 1, sous a), et C, paragraphe 1, 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, doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un détaillant accepte, lors de la vente d'un produit, que le consommateur final règle le prix de vente en partie au comptant et en partie au moyen d'un bon de réduction émis par le fabricant de ce produit et que ce dernier rembourse au détaillant le montant indiqué sur ledit bon, la valeur nominale de ce bon doit être intégrée dans la base d'imposition de ce détaillant.

Schintgen Gulmann Skouris

Macken Colneric

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 16 janvier 2003.

Le greffier

R. Grass

Le président de la sixième chambre

J.-P. Puissochet