Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE
M^ME JULIANE KOKOTT
présentées le 11 septembre 2025 [1]

**Affaire C-436/24**

**Skatteverket**
**contre**
**Lyko Operations AB**

[demande de décision préjudicielle formée par le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour suprême administrative, Suède)]

« Renvoi préjudiciel – Droit fiscal – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Articles 30 bis et 30 ter – Définition d'un bon – Programme de fidélisation comportant des points accordés en fonction des achats – Imposition de la remise des points – Imposition de l'utilisation des points – Imposition des points ayant expiré »

## I. Introduction

1. Ben Terra, un expert en droit fiscal, très connu et tenu en haute estime dans les milieux spécialisés en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), et malheureusement disparu trop tôt, a écrit dans l'un de ses nombreux articles : « *There are certain things that get better with age. Regretfully, the Voucher Directive, in respect of which it has taken the Member States so long to agree to the content, is not one of them.* » [2]

2. Il semble qu'il ait eu raison car la directive citée [3] a déjà donné lieu à plusieurs procédures à Luxembourg en dépit de sa genèse plutôt longue (la proposition de la Commission européenne date de 2012) et de son existence relativement courte (le délai de transposition de la directive sur les bons, entrée en vigueur en 2016, a pris fin le 31 décembre 2018) [4]. Dans le cadre du présent renvoi préjudiciel, la Cour doit de nouveau répondre à des questions qui, du fait des nouveaux articles 30 bis et 30 ter de la directive 2006/112/CE [5], se posent au sujet du traitement des bons au regard du droit de la TVA.

1 Langue originale : l'allemand.

2 Terra B.J.M./Terra E.T., *The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers*, World Journal of VAT/GST Law, 2017, p. 27 (33).

3 Directive (UE) 2016/1065 du Conseil, du 27 juin 2016, modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le traitement des bons (JO 2016, L 177, p. 9, ci-après la « directive sur les bons »).

4 Arrêts du 18 avril 2024, Finanzamt O (Bons à usage unique) (C-68/23, EU:C:2024:342) et du 28 avril 2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304). Outre la présente affaire, l'affaire C-472/24 est également pendante actuellement.

5 Directive 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 »), dans la version en vigueur pour la période objet du litige. Les articles visés ont été ajoutés par la directive sur les bons.

3. Il en va ici d'un programme de fidélisation de la clientèle, courant en pratique, dans le cadre duquel les clients, par leurs achats, collectent des points qu'ils peuvent utiliser lors d'un achat subséquent. En définitive, ces points conduisent à ce que l'achat suivant devienne « moins cher » pour le client, soit parce que les points peuvent être déduits du prix, soit parce que – comme en l'espèce – un produit supplémentaire est acquis dans une « boutique de primes ». Selon la juridiction de renvoi, la question décisive est celle de savoir si la remise de tels points doit déjà être traitée comme un bon au sens de la directive TVA.

## II. Le cadre juridique

### *A. Le droit de l'Union*

4. Le cadre juridique est dessiné par la directive TVA. Son article 30 bis est libellé comme suit :

« Aux fins de la présente directive, on entend par :

1) "bon", un instrument qui est assorti d'une obligation de l'accepter comme contrepartie totale ou partielle d'une livraison de biens ou d'une prestation de services et pour lequel les biens à livrer ou les services à prester ou l'identité de leurs fournisseurs ou prestataires potentiels sont indiqués soit sur l'instrument même, soit dans la documentation correspondante, notamment dans les conditions générales d'utilisation de cet instrument ;

2) "bon à usage unique", un bon pour lequel le lieu de la livraison des biens ou de la prestation des services à laquelle le bon se rapporte et la TVA due sur ces biens ou services sont connus au moment de l'émission du bon ;

3) "bon à usages multiples", un bon autre qu'un bon à usage unique. »

5. L'article 30 ter de la directive TVA dispose ce qui suit :

« 1. Chaque transfert d'un bon à usage unique effectué par un assujetti agissant en son nom propre est considéré comme une livraison des biens ou une prestation des services auxquels le bon se rapporte. La remise matérielle des biens ou la prestation effective des services en échange d'un bon à usage unique accepté en contrepartie totale ou partielle par le fournisseur ou le prestataire n'est pas considérée comme une opération distincte.

[...]

2. La remise matérielle des biens ou la prestation effective des services en échange d'un bon à usages multiples accepté en contrepartie totale ou partielle par le fournisseur ou le prestataire est soumise à la TVA en vertu de l'article 2, alors que tout transfert précédent d'un tel bon à usages multiples n'est pas soumis à la TVA.

[...] »

6. Les articles 30 bis et 30 ter de la directive TVA ont été ajoutés par la directive sur les bons. Les considérants 1, 4 et 6 de la directive sur les bons sont libellés comme suit :

« 1. La directive 2006/112/CE [...] établit des règles [...]. Ces règles ne sont toutefois pas suffisamment claires et complètes pour garantir un traitement fiscal cohérent des opérations dans lesquelles des bons sont utilisés, à tel point que cela a des conséquences indésirables pour le bon fonctionnement du marché intérieur. »

« 4. Seuls les bons pouvant être échangés contre des biens ou des services devraient être concernés par cette réglementation. Cette dernière ne devrait toutefois pas s'appliquer aux instruments qui permettent à leur détenteur de bénéficier d'une remise lors de l'achat de biens ou de services, mais qui n'incorporent pas pour autant un droit à recevoir lesdits biens ou services. »

« 6. Pour identifier clairement ce qu'on entend par "bons" aux fins de la TVA et distinguer ces derniers des instruments de paiement, il est nécessaire de définir les bons, qui peuvent se présenter sous une forme matérielle ou électronique, en déterminant leurs caractéristiques essentielles, en particulier la nature du droit qui leur est attaché et l'obligation de les accepter en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services. »

7. Le titre VII de la directive TVA est intitulé « Base d'imposition ». Son article 73 pose le principe suivant :

« 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. »

8. L'article 73 bis de la directive TVA règle de manière distincte la base d'imposition pour un bon à usages multiples :

« Sans préjudice de l'article 73, la base d'imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services effectuée en lien avec un bon à usages multiples est égale à la contrepartie payée en échange du bon ou, en l'absence d'information sur cette contrepartie, à la valeur monétaire indiquée sur le bon à usages multiples ou dans la documentation correspondante, diminuée du montant de la TVA afférente aux biens livrés ou aux services prestés. »

### *B. Le droit suédois*

9. En Suède, la directive TVA a été transposée en droit national par la Mervärdesskattelagen 2023:200 (loi nº 200 de 2023, relative à la taxe sur la valeur ajoutée).

10. D'après le chapitre 2, article 26 de cette loi, un bon est un instrument qui est assorti d'une obligation de l'accepter comme contrepartie totale ou partielle de, notamment, une livraison de biens. Les biens à livrer ou l'identité de leurs fournisseurs potentiels doivent être indiqués soit sur l'instrument, soit dans la documentation correspondante comprenant les conditions générales d'utilisation de l'instrument. Le chapitre 2, article 27 de ladite loi prévoit ce qui constitue respectivement un bon à usage unique et un bon à usages multiples. Le chapitre 5, articles 40 à 44 et le chapitre 8, articles 2 à 4 de cette même loi contiennent des dispositions qui correspondent aux articles 30 ter, 73 et 73 bis de la directive TVA.

## III. Les faits

11. La société Lyko Operations AB (ci-après « Lyko ») vend des produits de soins capillaires et de beauté dans des magasins physiques et en ligne. Lyko souhaite mettre sur pied un programme de fidélisation de la clientèle et a sollicité auprès du Skatterättsnämnd (commission de droit fiscal, Suède) un rescrit fiscal afin d'obtenir des précisions sur la manière dont un tel programme serait traité sous l'angle de la TVA.

12. D'après la demande, les clients de Lyko (tous des particuliers) devraient pouvoir participer sans frais supplémentaires à son programme de fidélisation. Aux termes du programme, les clients reçoivent pour chaque achat ordinaire de produits des points qu'ils peuvent ensuite – c'est-à-dire lors d'un achat subséquent – échanger contre des articles offerts dans la boutique de points de la société. L'utilisation des points ne peut se faire que lors d'un nouvel achat ordinaire. Les produits offerts dans la boutique de points sont les articles provenant de l'assortiment de produits offerts en vente de manière permanente. Les produits seront principalement de faible valeur, mais peuvent être soumis à différents taux de TVA.

13. Chacun de ces produits se voit attribuer un prix en points et les prix sont fixés de telle sorte que les clients obtiennent des produits dans la boutique de points équivalant à environ 2 à 10 % de leurs achats initiaux. Chaque point utilisé par un client peut être lié au total des achats du mois au cours duquel le point a été généré, et les points les plus anciens seront toujours utilisés en premier. Les points ne peuvent être ni échangés contre de l'argent ni achetés. Ils sont personnels et ne peuvent pas être transférés. Il n'est pas non plus possible d'obtenir des produits dans la boutique de points en échange d'une combinaison de points et d'argent. Les points acquis seront perdus s'ils ne sont pas utilisés dans un délai de deux ans.

14. Les points qui sont accordés dans le cadre du programme de fidélisation de la clientèle créent une obligation pour Lyko de livrer des biens au client, lorsque celui-ci a reçu un nombre suffisant de points et souhaite les convertir lors de son prochain achat. Les conditions détaillées d'utilisation des points sont communiquées aux clients qui choisissent de participer au programme.

15. Lyko a demandé si le programme de fidélisation signifiait qu'elle fournissait à ses clients un bon (un bon à usages multiples). Elle souhaitait également savoir comment, dans cette hypothèse, la base d'imposition devrait être calculée lorsque les points sont échangés contre des produits de la boutique de points, étant donné que le client n'effectue aucun paiement spécifique pour obtenir le bon et qu'aucune valeur monétaire n'est attribuée à ce dernier. Les deux questions concernent des situations dans lesquelles Lyko livrerait, aussi bien dans le cadre de l'opération initiale qu'au moment de l'échange, des marchandises à des clients en Suède.

16. La commission de droit fiscal a répondu à ces questions en ce sens que le programme de fidélisation n'impliquerait pas la remise de bons aux clients. L'objectif d'un bon est de servir de titre à valoir, c'est-à-dire de preuve que le titulaire a payé à l'avance, par exemple pour la livraison d'un bien. Les points accordés dans le cadre du programme de fidélisation n'ont pas de valeur monétaire déterminée.

17. Tant le Skatteverket (administration fiscale, Suède) que Lyko ont formé un recours contre le rescrit fiscal devant la juridiction de renvoi, l'administration fiscale demandant la confirmation de ce rescrit. Dans le cadre de la procédure devant la juridiction de renvoi, l'administration fiscale

souligne que les points ne sont pas un bon qui a une certaine valeur et qui peut être transféré, mais uniquement la possibilité pour le client de choisir un article supplémentaire après avoir acheté d'autres articles pour un certain montant.

18. Lyko estime au contraire que les points remplissent toutes les conditions imposées par la définition de l'article 30 bis de la directive TVA et constituent donc des bons, même si les clients n'ont pas spécifiquement payer d'argent pour obtenir les points. Lorsque les clients qui participent au programme de fidélisation effectuent un achat, ils reçoivent, en échange de la contrepartie qu'ils versent, à la fois l'article choisi et les points pour leur argent (rémunération).

## IV. La procédure préjudicielle

19. Le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour suprême administrative, Suède) se demande avant tout s'il faut, pour qu'il existe un bon au sens de la directive TVA, que les clients aient payé de l'argent pour les points et que ceux-ci aient une certaine valeur monétaire. Il a par conséquent sursis à statuer et présenté à la Cour les deux questions préjudicielles suivantes :

« 1) Un instrument sous forme de points, tel que celui qui est en cause dans l'affaire au principal, constitue-t-il un bon au sens de l'article 30 bis de la directive TVA lorsque les points sont attribués dans le cadre d'un programme de fidélisation de la clientèle conçu de telle sorte qu'un client achetant des produits reçoit des points en fonction du montant de ses achats et a ensuite le droit, lors d'un achat ultérieur, d'utiliser les points pour obtenir des biens supplémentaires provenant de l'assortiment proposé par le vendeur ?

2) Si la première question doit recevoir une réponse affirmative, comment faut-il déterminer la base d'imposition en vertu de l'article 73 *bis* de la directive TVA lorsque les points sont utilisés pour obtenir des produits auprès du vendeur ? »

20. Dans le cadre de la procédure devant la Cour, Lyko, l'administration fiscale suédoise, le gouvernement belge et la Commission ont présenté des observations écrites. La Cour a décidé de ne pas tenir d'audience de plaidoiries, conformément à l'article 76, paragraphe 2, de son règlement de procédure.

## V. Appréciation en droit

### *A. Sur la manière dont il convient de comprendre les questions préjudicielles*

21. La présente demande de décision préjudicielle repose sur une demande de rescrit fiscal. La société Lyko y demande comment le programme de fidélisation de la clientèle qu'elle envisage devrait être traité du point de vue du droit de la TVA. Le litige porte avant tout sur le point de savoir si l'acquisition de points doit être déjà considérée comme la remise d'un bon. Malheureusement, la juridiction de renvoi ne précise pas quelles sont les différentes conséquences au regard du droit de la TVA qui découleraient du fait de reconnaître ou non l'existence d'un bon. Cela simplifierait clairement la compréhension des questions préjudicielles pour la Cour et cette dernière n'aurait pas à s'interroger sur la pertinence des questions posées pour la solution du litige.

22. Sauf erreur de ma part, la question qu'il convient en fait de trancher en l'espèce est celle de savoir comment traiter au regard du droit de la TVA les *points qui n'ont pas été utilisés*. Cette question pourrait être vue différemment selon que l'on considère qu'il y a ou non un bon. Après la modification de la directive TVA par la directive sur les bons, les « acomptes » pour un bon à usages multiples (à la différence des bons à usage unique) ne sont à imposer que lorsque le bon est utilisé. S'il n'est jamais utilisé, aucune TVA n'est due sur ce montant. Toutes les entreprises ont donc un fort intérêt à prévenir l'existence d'un bon à usage unique. Cela peut être réalisé de manière relativement aisée [6] en délivrant un bon qui peut être utilisé pour des produits soumis à différents taux d'imposition. C'est également le cas ici en ce qui concerne les points.

23. Si les points doivent être traités comme un bon à usages multiples, la rémunération correspondant à ces points non utilisés ne devrait en principe pas être imposée. Si en revanche les points ne doivent être considérés que comme une sorte de système de rabais, ils n'ont un effet de réduction de l'imposition que si et lorsqu'ils sont utilisés. En effet, dans cette hypothèse, la TVA serait pleinement due lors du premier achat des produits et ce n'est que lors de l'utilisation des points que des produits seraient achetés à des prix réduits ce qui réduit alors aussi l'imposition. Cela expliquerait l'intérêt de Lyko à l'interprétation large de la notion de bon et au traitement des points de son programme de fidélisation de la clientèle comme bon à usages multiples.

### *B. Sur la première question préjudicielle*

24. La première question concerne la définition d'un bon au sens de l'article 30 bis de la directive TVA. Il s'agit de déterminer ici si l'obtention par un client de points peut être vue comme l'émission d'un bon, même lorsque, ni l'objet, ni la valeur de l'objet qui peut être acquis avec ces points ne sont connus lors de l'obtention des points.

25. La définition d'un bon à l'article 30 bis, point 1, de la directive TVA contient deux conditions cumulatives. D'une part, le bien à livrer ou l'identité du fournisseur potentiel doivent ressortir du bon lui-même ou de ses conditions d'utilisation. D'autre part, il doit y avoir une *obligation* d'accepter les points comme contrepartie *pour la* livraison d'un bien. Cette dernière condition distingue le bon d'une « simple » remise qui d'après le considérant 4 de la directive sur les bons n'est pas couverte par l'article 30 bis de la directive TVA (voir sous 1).

26. Certaines des parties concernées estiment pourtant qu'un bon ne peut être qu'une chose qui a été acquise à concurrence d'une certaine valeur que le bon démontre. Or, ce ne serait pas le cas pour les points. Il convient donc d'examiner si l'indication d'une certaine valeur sur le bon est une condition implicite ou s'il suffit que les points soient acquis concomitamment dans le cadre d'une opération à titre onéreux et que la valeur concrète ne soit révélée que lors de l'utilisation des points (voir sous 2).

27. En définitive, il me semble que l'ensemble de la question tourne au fond autour du traitement correct au regard du droit fiscal des points qui n'ont pas été utilisés. Ce traitement peut, selon moi, être tout à fait différent pour un bon à usages multiples qui représente une valeur déterminée et

[6] On retrouve de telles déclarations en doctrine : « *However, the good news for taxable persons is that an SPV (single-purpose voucher) can easily be turned into an MPV (multi-purpose voucher) by adding an element of uncertainty to the VAT treatment of the (potential) supplies envisaged. By turning an SPV into an MPV, taxable persons can at the very last obtain a cash flow advantage and potentially a true saving if the MPV is not redeemed.* » – Terra B.J.M./Terra E.T., *The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers*, World Journal of VAT/GST Law, 2017, p. 27 (34).
En pratique, les bons à usage unique sont évités dans la mesure du possible. Voir simplement : Wille P., *New VAT Rules for Vouchers*, International VAT Monitor 2019, p. 5 (6) : « *MPVs should hopefully give rise to fewer problems.* »

pour un bon à usages multiples qui représente simplement une valeur déterminable. Il n'est pas nécessaire à cette fin d'étendre la définition d'un bon en y ajoutant une condition implicite (voir sous 3).

*1. Conditions explicites : certaines informations et l'obligation d'accepter les points comme contrepartie*

28. Pour que les points accordés puissent être considérés comme un bon au sens de l'article 30 bis, point 1, de la directive TVA, deux conditions cumulatives doivent être remplies[7]. D'une part, le bien à livrer ou l'identité du fournisseur potentiel doivent ressortir du bon lui-même ou de ses conditions d'utilisation. Cela semble être le cas en l'espèce. Les conditions détaillées d'utilisation des points sont – d'après les indications de la demande de décision préjudicielle – communiquées aux clients qui choisissent de participer au programme. Cette condition est donc visiblement remplie. Comme la Commission l'affirme à juste titre, cela ne ressort toutefois pas intégralement de la demande de décision préjudicielle.

29. D'autre part, le programme de fidélisation de la clientèle doit fonder l'obligation d'accepter les points comme contrepartie pour la livraison de biens. À l'exception de l'administration fiscale suédoise, toutes les parties (c'est-à-dire la Commission, Lyko et le gouvernement belge) sont d'avis que cette condition est remplie. Selon moi, tel n'est pas le cas ainsi que l'administration fiscale suédoise l'expose à juste titre dans ses observations. Les bons doivent en effet être distingués des instruments de réduction de prix qui ne sont précisément pas couverts par l'article 30 bis de la directive TVA (voir considérant 4 de la directive sur les bons).

30. Les instruments de réduction de prix ne contraignent personne à procéder à une livraison sur présentation d'un bon, mais obligent uniquement à une réduction du prix si le client s'engage à acheter un produit. Ils sont une mesure incitative visant à entrainer une livraison à titre onéreux *supplémentaire* parce qu'ils rendent cette livraison moins chère par le biais d'un rabais (réduction de prix ou rabais sur le produit). Ils dépendent cependant de manière interdépendante d'une autre opération qui doit faire l'objet d'un rabais. À l'inverse, les bons couverts par l'article 30 bis de la directive TVA contiennent une obligation autonome déclenchée exclusivement par le client, de les accepter en contrepartie (ou lorsque la valeur du bon ne suffit pas, en tant que contrepartie partielle au choix du client) pour la livraison. Le facteur décisif est que le bon peut être utilisé de manière autonome par le titulaire en contrepartie d'une livraison ou d'un service.

31. Ce n'est pas le cas en l'espèce. Les points accumulés auprès de Lyko n'accordent au client aucun droit (et ne fondent ainsi aucune obligation de Lyko), de les utiliser (ou de les accepter) en tant que *contrepartie pour une livraison*. Lyko – si je comprends bien les faits – n'est précisément pas obligée de livrer une prime en nature sur présentation des points. La juridiction de renvoi signale expressément dans la première question que le programme de fidélisation de la clientèle est aménagé de telle sorte que le client n'a le droit d'utiliser les points qu'*en combinaison avec un achat ultérieur*, pour obtenir d'autres biens dans l'assortiment de Lyko dans le cadre d'un achat supplémentaire.

32. Ce faisant, les points ne fondent aucune *obligation du fournisseur* de livrer un bien, mais ne peuvent être utilisés pour un autre achat qu'à l'occasion d'un (autre) *engagement du client*. Ce n'est que dans ce cadre qu'un produit supplémentaire (la prime) peut être acquis à l'aide des

[7] Arrêt du 28 avril 2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304, points 20 et 21). Sur le bon à usage unique voir : arrêt du 18 avril 2024, Finanzamt O (Bons à usage unique) (C-68/23, EU:C:2024:342, point 36).

points. Il faut cependant une *obligation du fournisseur* pour qu'il y ait même un bon. Ce n'est qu'à ce moment-là que, par exemple, un transfert d'un bon (à usage unique) peut être traité en vertu de l'article 30 ter, point 1, de la directive TVA comme livraison d'un bien. Cela découle déjà de la définition du bon à l'article 30 bis, point 1, de la directive TVA et constitue une condition que doivent satisfaire tous les bons, dont notamment les bons à usages multiples.

33. Dans la présente espèce, – du point de vue économique – les points acquis ne contraignent pas à la livraison d'une prime, mais accordent « uniquement » au client le droit de procéder à un achat supplémentaire « à un prix meilleur marché » [8]. Du fait de l'utilisation des points, le coût du deuxième achat est diminué pour le client de la valeur de la prime choisie – le prix du deuxième achat (produit et prime) demeure en effet identique. Ce serait encore plus clair si les points, à l'occasion du deuxième achat, ne donnaient pas seulement droit à choisir une prime en nature, mais aussi à une réduction partielle du prix d'achat.

34. Il n'en irait autrement que si les points pouvaient être utilisés pour obtenir une prime, indépendamment d'un autre achat. Les conditions de l'article 30 bis de la directive TVA seraient alors remplies. Étant donné que tel n'est pas le cas en l'espèce, les points représentent non pas un bon au sens de la directive TVA, mais uniquement un rabais.

### *2. Condition implicite : le bon doit-il représenter une valeur déterminée ?*

35. Dans leurs observations, le gouvernement belge et la Commission soulignent en particulier que l'objet d'un bon est de servir de titre à valoir, c'est-à-dire de preuve que le titulaire a payé à l'avance, par exemple, pour la livraison d'un bien. Les points accordés dans le cadre du programme de fidélisation n'auraient toutefois pas de valeur monétaire déterminée. Ces deux parties partent ainsi du principe qu'il existe une condition supplémentaire implicite selon laquelle le bon devrait être acquis à titre onéreux et représenter une valeur *déterminée* dès le moment de son émission.

36. Cette argumentation ne saurait cependant me convaincre. Elle n'est, d'une part, pas nécessaire dans la présente affaire, car même sans cette condition implicite, il n'y a ici qu'un instrument de réduction de prix et non un bon. D'autre part, cette condition implicite restreindrait sans nécessité le champ d'application de l'article 30 bis et de l'article 30 ter de la directive TVA.

37. Certes, le bon de type classique (bon à valoir) se caractérise par le fait qu'une personne paie à l'avance pour une livraison ou une autre prestation à intervenir ultérieurement d'un assujetti – en partie non encore précisée et en partie déjà déterminée. Toutefois, d'après la deuxième phrase du considérant 1 de la directive sur les bons, les articles 30 bis et 30 ter de la directive TVA ont été créés précisément parce que les anciennes dispositions n'étaient pas comprises de manière « suffisamment claires et complètes pour garantir un traitement fiscal cohérent des opérations dans lesquelles des bons sont utilisés, à tel point que cela a des conséquences indésirables pour le bon fonctionnement du marché intérieur ». La raison en était la créativité des entreprises dans les différents États membres pour fidéliser les clients et les inciter à effectuer des achats supplémentaires.

[8] Ainsi de manière similaire déjà arrêt du 27 mars 1990, Boots Company (C-126/88, EU:C:1990:136, points 12 et 13).

38. Si la notion de bon était donc comprise de manière très étroite et uniquement dans le sens classique du terme, l'objectif de la directive sur les bons serait dans une large mesure vidé de sa substance parce qu'on en reviendrait pour tous les autres instruments (plus récents) aux autres dispositions qui ne sont « pas suffisamment claires et complètes ». Il me semble donc plutôt improbable que les nouvelles règles ne devraient couvrir que les bons à valoir classiques.

39. Ainsi que l'affirme Lyko à juste titre, une carte de fidélité grâce à laquelle après dix achats (attestés par un « tampon ») le onzième achat est gratuit peut ainsi désormais être un bon pour la livraison du onzième bien. Le facteur décisif est « uniquement » le point de savoir si le onzième bien doit être livré de manière autonome ou si cela n'est possible qu'en combinaison avec le onzième achat (« deux pour le prix d'un »). Cette dernière hypothèse serait alors seulement un rabais sur le onzième achat.

40. Le considérant 6 de la directive sur les bons confirme cette conclusion. D'après cette disposition, les bons doivent être définis de manière à déterminer leurs caractéristiques essentielles, en particulier la nature du droit qui leur est attaché et l'obligation de les accepter en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services. Il n'est indiqué, ni dans cette disposition, ni dans l'article 30 bis, point 1, de la directive TVA qu'un bon devrait déjà indiquer ou représenter au moment de sa création une valeur monétaire fixe et déterminée.

41. Par conséquent, la Cour a en outre déjà jugé que seuls les critères cités à l'article 30 bis de la directive TVA sont déterminants pour la qualification d'un bon[9]. Cela exclut déjà en soi l'existence d'autres conditions implicites.

42. Ainsi, il importe moins de savoir si les points litigieux en l'espèce sont similaires aux bons au sens classique, mais plutôt de savoir si les conditions de l'article 30 bis de la directive TVA sont réunies. Or, ce dernier n'exige pas qu'un bon ne peut être acquis que contre paiement d'argent et doit représenter d'emblée une certaine valeur. Il suffit que le bon puisse être utilisé en contrepartie d'une livraison ou d'une autre prestation d'un tiers et que le bien à livrer ou le fournisseur potentiel ressortent du bon (ou de la documentation correspondante).

43. Les points obtenus du fait du premier achat ont une valeur monétaire tant lors de l'acquisition que lors de leur utilisation. Lors de l'acquisition, les points sont liés au prix du premier achat et sont ainsi acquis (à titre onéreux) par le client – ainsi que Lyko l'expose à juste titre dans ses observations – en même temps que les biens achetés. On pourrait difficilement soutenir que dans le cas de points qui dépendent du montant des achats ceux-ci soient crédités au client à titre gratuit. Contrairement à ce que soutient le gouvernement belge, le fait que d'autres clients qui ne participent pas au programme de fidélisation de la clientèle paient le même prix pour les produits n'y change rien.

44. En effet, en dehors de toute relation de proximité personnelle, il y a lieu de présumer qu'aucune entreprise n'offre des cadeaux à de parfaits étrangers. Chaque « cadeau » a été payé à l'avance ou sera payé a posteriori parce qu'il est intégré aux prix de l'entreprise. Cela devient particulièrement évident dans le cas des points liés au montant des achats parce qu'ils sont payés concomitamment, lors de l'achat participant à l'opération correspondante, par l'achat auquel ils sont rattachés.

[9] Arrêt du 18 avril 2024, Finanzamt O (Bons à usage unique) (C-68/23, EU:C:2024:342, point 55).

45. S'agissant précisément des points acquis en fonction du montant des achats, il est irréaliste et ne correspond pas à la réalité économique de parler de points « obtenus gratuitement ». Il ne viendrait à l'idée de personne d'assumer dans le cadre d'une action promotionnelle (achetez trois conserves, ne payez que deux) que la troisième conserve est un cadeau ou une livraison à titre gratuit. Toutes les conserves ont été acquises à titre onéreux, mais l'un des clients (qui a acheté trois conserves) a payé 33,33 % de moins par conserve que l'autre client, qui a acheté seulement une ou deux conserves.

46. L'arrêt de la Cour rendu dans l'affaire Kuwait Petroleum [10] et éventuellement contraire à cette thèse, n'est pas pertinent ici. La Cour y avait accordé une importance décisive au fait que les bons étaient désignés comme des cadeaux et que les clients étaient libres de les accepter ou non. En l'espèce, seules obtiennent les points les personnes qui participent au programme de fidélisation de la clientèle (ou pour revenir à l'exemple des conserves, ceux qui achètent consciemment trois conserves). Les points sont crédités en fonction du montant de l'achat et ils ne sont à juste titre pas désignés comme un cadeau. La situation de fait est donc différente. Les clients qui participent au programme de fidélisation de la clientèle paient tant pour les produits (principal) que pour les points qu'ils obtiennent (accessoire). Dès leur acquisition, ces points symbolisent donc une valeur acquise à titre onéreux (mais qui à ce stade n'est pas encore déterminée).

47. Lors de leur utilisation, les points symbolisent alors une valeur désormais déterminée. Cette valeur est toutefois jusque-là variable (elle se situe d'après Lyko entre 2 et 10 % de l'achat précédent) et elle dépend de la prime choisie lors du deuxième achat. On ne peut donc pas soutenir que les points ne représentent aucune valeur – ils représentent une valeur qui ne se manifeste que plus tard parce qu'elle dépend de la prime choisie et n'est exprimée jusque-là non en argent, mais en points. Les points représentent donc non une valeur déterminée, mais une valeur déterminable.

48. Cette variabilité et cette incertitude quant à la valeur des points (en tant que contrepartie de la livraison de la prime) sont toutefois sans incidence en droit de la TVA. Ainsi que je l'ai déjà noté ailleurs [11], l'incertitude et le montant de la contrepartie ne remettent pas en cause sa qualité de contrepartie d'une livraison ou d'une autre prestation. L'unique décision de la Cour (affaire Baštová [12]), dont on pourrait éventuellement tirer une conclusion différente n'est, d'une part, pas pertinente en l'espèce (elle concernait la question de savoir si le gagnant d'une course hippique avait réalisé une opération sous la forme du gain de la course ce que la Cour avait nié à juste titre). Elle ne peut, d'autre part, à y regarder de plus près, pas non plus être comprise de manière aussi large [13].

49. L'article 73 de la directive TVA montre au contraire que la base d'imposition comprend tout ce qui constitue *la contrepartie*. D'après la jurisprudence de la Cour, la contrepartie ne doit pas nécessairement être en argent [14], mais doit pouvoir être exprimée en argent [15]. Il devrait également en aller ainsi pour un bon en nature qui recouvre l'obligation de remettre au titulaire une chose qui y est désignée (ou qui peut être déterminée).

[10] Arrêt du 27 avril 1999 (C-48/97, EU:C:1999:203, points 30 et suiv.).

[11] Mes conclusions dans l'affaire Zlakov (C-744/23, EU:C:2025:332, points 49 et 50).

[12] Arrêt du 10 novembre 2016 (C-432/15, EU:C:2016:855, point 36).

[13] Ainsi déjà mes conclusions dans l'affaire Zlakov (C-744/23, EU:C:2025:332, points 62 et suiv.).

[14] Expressément, arrêt du 8 mai 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Contrepartie en actions) (C-241/23, EU:C:2024:392, point 22) et de manière similaire arrêt du 19 décembre 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, point 36).

[15] Arrêts du 8 mai 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Contrepartie en actions) (C-241/23, EU:C:2024:392, point 23) ; du 10 janvier 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, point 35) ; du 19 décembre 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, point 36), et du 3 juillet 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, point 23).

50. Cela est également confirmé en définitive par l'article 73 bis de la directive TVA nouvellement introduit avec la directive sur les bons et qui pose des règles spéciales lors de détermination de la base d'imposition pour un bon à usages multiples. L'article 73 bis prévoit toutefois ces règles spéciales expressément « sans préjudice de l'article 73 » de la directive TVA.

51. Or, si d'après l'article 73 de la directive TVA il suffit que la contrepartie (ici du bon) puisse être exprimée en argent, alors il suffit aussi d'après cet article 73 que la valeur des points (en tant que contrepartie) puisse être déterminée au moment de la livraison. Étant donné que la valeur de la prime est déjà établie à ce moment, la valeur des points l'est aussi afin de déterminer la base d'imposition d'après l'article 73. Cela suffit alors aussi expressément d'après l'article 73 bis (« sans préjudice de l'article 73 »).

52. Par conséquent, on ne peut pas, contrairement à ce qu'affirme la Commission dans ses observations, déduire des termes de l'article 73 bis de la directive TVA qu'un bon n'existe que lorsque sa valeur lors de son émission est exprimée en un prix fixe. Il y a au contraire un bon (à usages multiples) même lorsqu'il porte sur une prime en nature encore incertaine et que la valeur de la prime n'est établie qu'au moment du choix de la prime par le client.

53. Le fait que le contenu exact de la livraison ne soit jusque-là par encore déterminé est également sans incidence étant donné qu'un bon à usages multiples au sens de l'article 30 bis, point 3, de la directive TVA est précisément marqué par une telle incertitude. Cette incertitude est acceptée (et peut être aisément acceptée) parce qu'en vertu de l'article 30 ter, paragraphe 2, de la directive TVA c'est la remise matérielle des biens pour laquelle le fournisseur accepte le bon comme contrepartie qui est soumise à la TVA. Tant le bien que sa valeur et donc la valeur du bon sont établis au plus tard à ce moment. À l'inverse, chaque transfert qui le précède (et aussi l'émission) de ce bon à usages multiples échappe à la TVA raison pour laquelle l'incertitude mentionnée est sans incidence.

54. Par conséquent, les points, s'ils accordaient un droit autonome à une prime déterminable, devraient être considérés comme un bon. Si la prime n'est pas encore déterminée (et le taux d'imposition applicable ne peut, par exemple, pas être déterminé), il y aurait un bon à usages multiples dont l'émission ne déclenche pas encore de conséquences au regard du droit de la TVA. Seule l'utilisation des points serait une livraison (de la prime) contre rémunération (sous la forme du bon). À l'occasion de cette utilisation, la valeur du bon serait exposée et pourrait être déterminée à l'aide de la prime choisie. La livraison de la prime devrait alors être imposée au moment de l'utilisation. Corrélativement, cette utilisation réduirait alors (seulement) la base d'imposition de l'achat à l'occasion duquel les points ont été aussi acquis.

### *3. Le traitement des points qui n'ont pas été utilisés*

55. Cette conclusion ne permettrait cependant pas encore de décider comment Lyko devrait traiter les points qui n'ont pas été utilisés si ces points doivent être considérés comme un bon.

56. Dans le cas d'un bon normal à usages multiples, qui est acquis à titre onéreux, représente un prix déterminé, mais n'a jamais été utilisé, la réglementation de l'article 30 ter de la directive TVA a pour conséquence qu'il n'y a pas d'application de la TVA. Cette solution est logique dans la mesure où le client effectue certes une dépense, mais qu'aucune opération n'est réalisée. Il semble que pour l'auteur de cette directive, la simple possibilité d'utiliser le bon ne suffisait pour admettre déjà l'existence d'une opération imposable et non exonérée.

57. Un rabais sur le premier ou le deuxième achat n'entrainerait au contraire une imposition réduite que s'il est également recouru au rabais. Cela est logique car jusqu'à ce qu'il soit fait recours au rabais, le client a dépensé une certaine somme pour une livraison ou une autre prestation et l'assujetti a reçu pour cela un certain montant.

58. Un bon à usages multiples qui ne représente pas une valeur déterminée, mais uniquement une valeur déterminable se situe entre un bon à usages multiples déterminé et un rabais. Une imposition correcte au titre de la TVA peut toutefois intervenir sans que la notion de bon doive être restreinte.

59. En effet, même sous l'empire des articles 30 bis et 30 ter de la directive TVA, un bon à usages multiples, qui ne représente pas une valeur déterminée, mais seulement une valeur déterminable, ne peut déclencher des conséquences au titre du droit de la TVA que lorsque cette valeur déterminable se concrétise. Si cela n'intervient qu'au moment de l'utilisation, ce bon n'a jusque-là pas d'effet, même sur la base d'imposition du premier achat.

60. Si les points ne sont donc pas utilisés, la base d'imposition du premier achat demeure inchangée tant du point de vue du vendeur – il a reçu une certaine somme pour les produits – que du point de vue du client – il a dépensé une certaine somme pour les produits qu'il a reçus – et le montant doit être pleinement imposé. Une répartition de cette base d'imposition (entre une partie imposée pour les produits et une partie non imposée pour le bon) n'entre pas en ligne de compte lors de l'émission d'un bon n'ayant qu'une valeur déterminable (à la différence de l'émission d'un bon à usages multiples avec une valeur déterminée) étant donné que la valeur déterminable d'un bon ne peut pas être constatée sans que celui-ci soit utilisé.

61. Il en irait de même si on partait du principe qu'il n'y a pas de bon. Les points seraient alors simplement la possibilité d'une sorte de réduction de prix qui ne produit ses effets au regard du droit fiscal que lorsqu'il est recouru à cette réduction de prix. Ce ne serait cependant le cas que lors du deuxième achat.

62. Ce dernier point se manifeste clairement à l'article 79 de la directive TVA qui exclut de la base d'imposition de la TVA les rabais qui sont *consentis*. Les points eux-mêmes ne sont cependant pas encore des rabais consentis, mais uniquement une possibilité de rabais. Une réduction de prix après la réalisation de l'opération (en l'occurrence le premier achat) conduit certes d'après l'article 90 de la directive TVA à une réduction de la base d'imposition, mais elle suppose aussi la réalisation de la réduction de prix. Ce ne serait le cas qu'avec l'utilisation des points et donc l'obtention de la prime [16].

### *C. Sur la deuxième question préjudicielle*

63. Étant donné qu'au vu de la réponse à la première question en vertu de laquelle, dans la présente affaire, la remise de points qui ne peuvent être utilisés pour obtenir une prime que concomitamment à un achat supplémentaire, n'est pas un bon au sens de l'article 30 bis de la directive TVA, mais doit plutôt être considérée comme une simple réduction de prix, il n'y a plus lieu de répondre à la deuxième question.

[16] De même, arrêt du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) du 16 janvier 2020 – V R 42/17 –, BFHE 268, 287, BStBl. II 2020, 361 au sujet encore de l'ancien état du droit en droit de l'Union.

## VI. Conclusion

64. Je suggère par conséquent de répondre comme suit aux questions préjudicielles du Högsta Förvaltningsdomstolen (Cour suprême administrative, Suède) :

La remise de points dans le cadre d'un programme de fidélisation de la clientèle qui est aménagé de telle sorte qu'un client qui achète des biens obtient des points en fonction du montant de l'achat et a ensuite droit, en combinaison avec un achat ultérieur, d'utiliser les points pour obtenir des biens supplémentaires de l'assortiment du vendeur, n'est pas un bon au sens de l'article 30 bis de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Il manque pour ce faire l'obligation (autonome) d'accepter ces points comme contrepartie de la livraison d'un bien. Un tel système de points ne constitue donc qu'une réduction de prix en ce qui concerne l'achat ultérieur.