ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)
24 octobre 1996 *

Dans l'affaire C-288/94,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, par le Value Added Tax Tribunal, London, et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Argos Distributors Ltd

et

Commissioners of Customs & Excise,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 11 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),

LA COUR (sixième chambre),

composée de MM. G. F. Mancini, président de chambre, C. N. Kakouris (rapporteur) et G. Hirsch, juges,

* Langue de procédure: l'anglais.

avocat général: M. N. Fennelly,
greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,

considérant les observations écrites présentées:

— pour Argos Distributors Ltd, par M. David Milne, QC, mandaté par M. Herbert Smith, solicitors,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. Stephen Braviner, du Treasury Solicitor's Department, en qualité d'agent, assisté de M. Nicholas Paines, barrister,

— pour le gouvernement hellénique, par M. Michail Apessos, conseiller juridique adjoint auprès du Conseil juridique de l'État, M^mes^ Foteini Dedousi, mandataire judiciaire auprès du Conseil juridique de l'État, et Anna Rokofyllou, conseiller spécial du ministre adjoint des Affaires étrangères, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. Peter Oliver et Enrico Traversa, membres du service juridique, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales d'Argos Distributors Ltd, représentée par M. David Milne, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M. Kenneth Parker, QC, du gouvernement hellénique, représenté par MM. Michail Apessos et Fokion Georgakopoulos, conseiller juridique adjoint auprès du Conseil juridique de l'État, en qualité d'agent, et M^me^ Anna Rokofyllou, et de la Commission, représentée par MM. Peter Oliver et Enrico Traversa, à l'audience du 25 avril 1996,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 27 juin 1996,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 26 septembre 1994, parvenue à la Cour le 25 octobre suivant, le Value Added Tax Tribunal, London, a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, trois questions préjudicielles relatives à l'interprétation 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 qui oppose Argos Distributors Ltd (ci-après « Argos ») aux Commissioners of Customs and Excise (ci-après les « Commissioners »), responsables en matière de perception de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA »), au sujet de la restitution des sommes versées par Argos au gouvernement du Royaume-Uni au titre de l'imposition à la TVA.

3 Il ressort de l'ordonnance de renvoi et du dossier de l'affaire au principal qu'Argos est une société de vente au détail qui répertorie ses marchandises dans un catalogue et les vend dans ses salons d'exposition. Elle dispose de plus de 300 magasins de ce type dans tout le Royaume-Uni.

4 Le paiement des marchandises achetées peut se faire au moyen de bons (vouchers) émis et vendus par Argos dans le cadre de son programme de promotion. Chaque

bon se présente sous la forme d'un billet imprimé d'une valeur nominale de 1, 5, 10, 20 ou 25 UKL. Selon les conditions d'utilisation des bons, ces derniers peuvent être utilisés pour le paiement total ou partiel des produits ou services mis en vente dans les salons d'exposition Argos, au prix indiqué, mais ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

5 Argos vend ses bons soit pour un montant égal à leur valeur nominale, soit avec une ristourne sur la valeur nominale. Le montant de cette ristourne dépend de l'importance de la commande. La ristourne normale est de 5 % de la valeur nominale des bons lorsque le montant de la commande atteint ou excède 500 UKL en valeur nominale. Il existe une ristourne rétroactive supplémentaire de 1 % ou de 2,5 % pour des commandes respectivement supérieures à 10 000 et 50 000 UKL par an.

6 Les principaux acquéreurs de ces bons sont soit des sociétés qui les distribuent ensuite à leurs salariés ou représentants à titre d'encouragement, soit des sociétés de services financiers, qui les revendent au public avec ou sans réduction de la valeur nominale. Le dernier acquéreur du bon peut ne pas connaître l'identité de l'acheteur initial ni savoir si une ristourne a été appliquée sur sa valeur nominale.

7 Tout client achetant dans l'un des magasins d'Argos peut présenter un bon en paiement total ou partiel du prix du bien jusqu'à concurrence de la valeur nominale du bon. Si cette valeur est supérieure à celle de l'achat, l'excédent n'est pas remboursé en espèces. En cas de vol, les bons peuvent être annulés et remplacés. A la suite de son utilisation dans un magasin d'Argos, le bon est annulé et détruit.

8 Grâce à ce système, Argos attire les bénéficiaires dans ses salons d'exposition, se fait connaître auprès du public et accroît son chiffre d'affaires. En outre, elle en tire un avantage en termes de liquidités.

9 Le litige au principal porte sur le calcul de la TVA qu'Argos, en tant qu'assujetti, doit acquitter sur ses recettes provenant de la vente des marchandises réglées au moyen de bons. Les Commissioners considèrent en effet que la valeur nominale du bon constitue la contrepartie de la fourniture du bien en vue de la fixation de la base d'imposition, indépendamment de la question de savoir si, lors de l'acquisition initiale du bon auprès d'Argos, l'acheteur a bénéficié d'une ristourne.

10 Argos considère, en revanche, qu'elle ne perçoit pas la totalité de la valeur nominale des bons, mais seulement la différence entre cette somme et la ristourne consentie au premier acquéreur des bons, en sorte que ce montant constitue la base d'imposition. Elle a donc introduit auprès des Commissioners une demande afin d'obtenir le remboursement de la somme de 1 363 245 UKL, représentant une partie de la TVA acquittée du 1er avril 1983 au 27 mars 1993. Cette demande a été rejetée. Argos a donc interjeté appel de cette décision devant le Value Added Tax Tribunal, London.

11 La juridiction nationale considère que, en vue de la fixation de la base d'imposition en matière de TVA, la notion centrale est celle de la « contrepartie » figurant à l'article 11 A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive qui dispose:

« 1. 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.

b) ... »

12 En l'occurrence, selon la juridiction nationale, il conviendrait d'apprécier la valeur de la contrepartie constituée par un bon, lorsque celui-ci est présenté en paiement dans un magasin Argos par l'utilisateur final, ce dernier n'étant pas l'acquéreur initial qui avait bénéficié d'une ristourne lors de son achat. Eu égard à la formulation de l'article 11 A, paragraphe 3, sous b), selon laquelle les rabais et ristournes de prix doivent être consentis à l'acheteur ou au preneur et acquis au moment où s'effectue l'opération, le lien devrait être établi, aux fins de l'application de la disposition en question, entre l'achat initial du bon, à l'occasion duquel la ristourne a été octroyée, et son utilisation finale. Il conviendrait d'établir également, aux fins de l'application de cette disposition, si une ristourne peut s'étendre à la totalité du prix d'une marchandise, eu égard au fait qu'un bon pourrait servir à acquitter la totalité de ce prix.

13 Éprouvant des doutes quant à la solution à apporter au litige, le Value Added Tax Tribunal a sursis à statuer et a posé à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

« 1) L'article 11 A, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens que l'expression 'rabais et ristournes de prix' est susceptible de s'appliquer dans le cas où la valeur nominale d'un bon émis par un fournisseur couvre, ou peut couvrir, la totalité du prix normal de vente au détail du fournisseur?

2) Lorsqu'un fournisseur a vendu à un acheteur, avec une ristourne, un bon présenté ultérieurement en paiement de la totalité ou (plus couramment) d'une partie du prix d'un bien par un client qui n'est pas l'acheteur du bon et qui ne sait pas, en principe, quel était le prix de ce dernier, convient-il d'interpréter l'article 11 A, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive en ce sens que l'expression 'rabais et ristournes de prix consentis à l'acheteur ou au preneur et acquis au moment de l'opération' couvre

a) la différence entre la valeur nominale des bons et le prix facturé par le fournisseur à l'acheteur initial du bon; ou

b) la totalité de la valeur nominale du bon; ou

c) ni l'une ni l'autre?

3) Si l'article 11 A, paragraphe 3, sous b), ne s'applique pas au cas décrit ci-dessus, l'article 11 A, paragraphe 1, sous a), doit-il être interprété en ce sens que la partie de la contrepartie représentée par le bon est

a) la valeur nominale du bon; ou

b) la somme réellement perçue par le fournisseur sur la vente du bon? »

Sur la troisième question

14 Par sa troisième question, qu'il convient d'examiner d'abord, la juridiction nationale demande en substance si, lorsqu'un fournisseur a vendu à un acheteur, avec une

ristourne, un bon avec la promesse d'accepter ultérieurement ce bon à sa valeur nominale en paiement de la totalité ou d'une partie du prix d'un bien acheté par un client qui n'est pas l'acheteur du bon et qui ne connaît pas, en principe, le prix réel de vente de ce bon par le fournisseur, l'article 11 A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la contrepartie représentée par le bon est la valeur nominale de celui-ci ou la somme réellement perçue par le fournisseur sur la vente du bon.

15 Il y a lieu de préciser que cette question vise la transaction relative à l'achat d'une des marchandises Argos vendues dans ses magasins, dont le prix est en totalité ou en partie acquitté par l'acheteur au moyen d'un bon. Elle ne vise pas la transaction relative à la vente antérieure des bons par Argos.

16 Conformément à la jurisprudence constante de la Cour, la base d'imposition pour la livraison d'un bien ou la prestation d'un service est constituée par la contrepartie réellement reçue à cet effet. Cette contrepartie constitue donc la valeur subjective, à savoir réellement perçue, dans chaque cas concret et non une valeur estimée selon des critères objectifs (voir arrêts du 5 février 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec. p. 445; du 23 novembre 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Rec. p. 6365; du 27 mars 1990, Boots Company, C-126/88, Rec. p. I-1235, et du 5 mai 1994, Glawe, C-38/93, Rec. p. I-1679).

17 Par ailleurs, selon cette même jurisprudence, cette contrepartie, lorsqu'elle n'est pas constituée en argent, doit cependant pouvoir être exprimée en argent (arrêts Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats et Naturally Yours Cosmetics, précités).

18 En l'occurrence, la contrepartie subjective, réellement perçue par Argos pour la vente de ses marchandises, est constituée en totalité ou en partie par les bons présentés par l'acheteur d'une de ces marchandises. Dès lors qu'Argos considère que le bon représente une part du prix catalogue égale à sa valeur nominale, la seule question qui se pose est celle de savoir quelle est la contre-valeur réelle en argent du bon qu'encaisse Argos.

19 Conformément aux termes de la transaction qui consiste en l'achat initial du bon, celui-ci, de par sa nature, ne constitue rien d'autre qu'un document qu'incorpore l'obligation assumée par Argos d'accepter ce bon, en lieu et place d'argent, à sa valeur nominale (voir, en ce sens, arrêt Boots Company, précité, point 21).

20 Afin de vérifier la contre-valeur réelle en argent que représente pour Argos l'encaissement du bon, il convient de se référer à la seule transaction pertinente à cet égard, à savoir la transaction initiale consistant en la vente du bon, avec ou sans ristourne. Il ressort de cette transaction que, pour Argos, le bon représente, lors de son encaissement, une contre-valeur réelle en argent égale à la somme d'argent qu'elle a perçue lors de sa vente, à savoir à la valeur nominale du bon, déduction faite de la ristourne éventuellement accordée.

21 S'il est vrai que l'acheteur des articles Argos ne connaît pas cette contre-valeur réelle en argent du bon qu'il utilise, il convient de relever que ceci n'est pas pertinent; en effet, il importe en l'occurrence de connaître la contre-valeur réelle en argent que perçoit Argos lorsqu'elle accepte des bons en paiement de ses articles, dès lors que c'est uniquement cette contre-valeur réelle qui doit constituer la base de l'imposition.

22 Cette interprétation ne peut pas être écartée du fait que, lors de chaque transaction, il n'est pas connu en détail ce qu'Argos perçoit en contrepartie pour la livraison d'un de ses articles. Il y a lieu de souligner à cet égard que, en l'occurrence, la charge de la preuve incombe au fournisseur. En l'espèce, Argos a fait valoir, sans être contredite, que, grâce au numéro de série inscrit sur chaque bon, il est possible, lorsque celui-ci est présenté dans un magasin, d'identifier son acquéreur initial et de déterminer la ristourne dont il a éventuellement bénéficié. Ainsi, il n'est pas difficile

de vérifier quelle partie des recettes globales d'Argos est représentée par les bons reçus, déduction faite de l'ensemble des ristournes accordées (voir, en ce sens, arrêt Glawe, précité).

23 Il y a donc lieu de répondre à la troisième question que l'article 11 A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un fournisseur a vendu à un acheteur, avec une ristourne, un bon avec la promesse d'accepter ultérieurement ce bon à sa valeur nominale en paiement de la totalité ou d'une partie du prix d'un bien acheté par un client qui n'est pas l'acheteur du bon et qui ne connaît pas, en principe, le prix réel de vente de ce dernier par le fournisseur, la contrepartie représentée par le bon est la somme réellement perçue par le fournisseur sur la vente du bon.

Sur les autres questions

24 Eu égard à la réponse donnée à la troisième question, il n'y a pas lieu de répondre aux autres questions.

Sur les dépens

25 Les frais exposés par les gouvernements du Royaume-Uni et hellénique, ainsi que par la Commission des Communautés européennes, 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 nationale, 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 Value Added Tax Tribunal, London, par ordonnance du 26 septembre 1994, dit pour droit:

L'article 11 A, paragraphe 1, sous a), 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 fournisseur a vendu à un acheteur, avec une ristourne, un bon avec la promesse d'accepter ultérieurement ce bon à sa valeur nominale en paiement de la totalité ou d'une partie du prix d'un bien acheté par un client qui n'est pas l'acheteur du bon et qui ne connaît pas, en principe, le prix réel de vente de ce dernier par le fournisseur, la contrepartie représentée par le bon est la somme réellement perçue par le fournisseur sur la vente du bon.

Mancini Kakouris Hirsch

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 24 octobre 1996.

Le greffier

R. Grass

Le président de la sixième chambre

G. F. Mancini