CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. JEAN MISCHO

présentées le 11 janvier 2001 [1]

1. Le VAT and Duties Tribunal, London (Royaume-Uni), est appelé à trancher un litige entre l'administration fiscale du Royaume-Uni, c'est-à-dire les Commissioners of Customs and Excise (ci-après les « Commissioners ») et une entreprise de vente par correspondance Freemans plc (ci-après « Freemans »), relatif à la manière dont doit, pour une partie des ventes de cette dernière, être déterminée la base d'imposition à partir de laquelle est calculé le montant de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») dont elle est redevable.

2. Le système de vente pratiqué par Freemans repose sur le recours à des agents, plus de 900 000, auxquels elle adresse son catalogue.

3. Ces agents commandent les produits qui y figurent, soit pour des tiers, soit pour eux-mêmes. Les achats sont payés par les agents, dans le cadre d'un système de crédit autofinancé mis en place par Freemans, par traites, échelonnées sur plusieurs semaines.

4. Pour motiver ses agents, Freemans crédite chacun d'entre eux, sur le compte dont il dispose auprès d'elle, d'un montant égal à 10 % de chaque versement qu'il effectue.

5. Ce montant crédité constitue une commission dans le cas d'un achat effectué pour un tiers et une ristourne dans le cas d'un achat effectué par un agent pour son propre compte.

6. L'agent peut, à tout moment, disposer des montants inscrits sur son compte. Il peut en obtenir le paiement par chèque ou par virement postal, ou par le biais d'une remise de bons de la Loterie nationale, comme il peut les utiliser pour diminuer son solde débiteur vis-à-vis de Freemans.

7. Chaque fois qu'un agent utilise un montant qui lui a été crédité pour payer l'achat d'un article du catalogue de Freemans, ce paiement génère à son tour une ristourne de 10 % de son montant, créditée au compte de l'agent.

1 — Langue originale: le français.

8. Faisant usage d'une possibilité ouverte par l'article 27 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 [2] (ci-après la «sixième directive»), le Royaume-Uni a mis en place des régimes spéciaux pour les détaillants, leur permettant de calculer la TVA dont ils sont redevables par rapport à la valeur globale de leurs opérations durant une période comptable, sur la base du concept des «recettes brutes journalières», plutôt que par référence à la valeur de chaque livraison particulière.

9. Jusqu'au 28 février 1997, les autorités fiscales du Royaume-Uni ont autorisé des détaillants à calculer leurs recettes brutes journalières selon la méthode standard des recettes brutes (standard method of gross takings, ci-après la «SMGT»), qui se fondait sur les paiements reçus durant une période comptable.

10. À compter du 1er mars 1997, une nouvelle méthode, la méthode optionnelle de calcul des recettes brutes (optional method of gross takings, ci-après l'«OMGT»), qui se fonde sur le montant total facturé par le détaillant, a été rendue obligatoire par lesdites autorités.

11. Le litige qui oppose Freemans aux Commissioners est relatif aux seuls montants crédités par Freemans au profit de ses agents, lorsqu'ils effectuent des achats pour leur propre compte.

12. Tant que s'appliquait la SMGT, ces montants, que, par commodité, nous qualifierons dans la suite de nos développements de «ristournes achats propres», pouvaient être d'emblée déduits par Freemans de ses recettes brutes journalières.

13. Depuis l'introduction de l'OMGT, celle-ci aurait dû, selon les Commissioners, modifier sa pratique, et calculer ses recettes brutes journalières sans effectuer de déduction pour les ristournes achats propres, à moins que, et jusqu'à ce que ces ristournes soient retirées par l'agent en espèces ou qu'elles soient utilisées en déduction du prix d'achat de produits auprès de Freemans.

14. Il est constant qu'elle ne l'a pas fait, ce qui a conduit les Commissioners à prendre en ce qui la concerne une décision de redressement fiscal, décision contestée par Freemans devant la juridiction de renvoi.

15. Devant cette dernière s'opposent deux thèses. Pour Freemans, la base d'imposition pour les produits fournis à un agent pour son propre usage est le prix catalogue de ces produits, moins la ristourne achats

2 — JO L 145, p. 1.

propres de l'agent, étant donné que Freemans ne se trouve jamais dans la situation contractuelle dans laquelle elle aurait le droit de recevoir de l'agent le prix catalogue intégral.

16. Selon les Commissioners, si l'on interprète correctement l'accord conclu entre Freemans et son agent, la contrepartie, au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, est le prix intégral des produits, tel que figurant au catalogue, que l'agent est contractuellement tenu de payer à Freemans.

17. C'est pour pouvoir arbitrer entre ces deux thèses que la juridiction de renvoi a posé à la Cour la question suivante:

«Si l'on interprète correctement l'article 11, A et C, de la sixième directive, quelle est la base d'imposition pour des biens fournis par correspondance à partir d'un catalogue à un client pour le propre usage du client lorsque le fournisseur, en appliquant des conditions de crédit autofinancé, accorde au client une ristourne sur le prix catalogue (ristourne 'achats propres'), cette ristourne étant créditée au client au moment du versement des mensualités au fournisseur (ou utilisée pour réduire ou acquitter une mensualité), mais que la ristourne 'achats propres' qui dérive des paiements effectués peut être immédiatement retirée ou utilisée par le client même si de futures mensualités seront dues par ce client?

La base d'imposition est-elle:

1) l'intégralité du prix catalogue des biens vendus au client moins la ristourne 'achats propres' sur ce prix ou

2) l'intégralité du prix catalogue des biens vendus au client, réduit au moment où la ristourne 'achats propres' est créditée au client ou

3) l'intégralité du prix catalogue des biens vendus au client, réduit au moment où la ristourne 'achats propres' est retirée ou utilisée par le client ou

4) un autre montant et, dans ce cas, lequel?»

18. C'est à juste titre que la juridiction de renvoi considère que la solution du litige dont elle est saisie est à rechercher dans l'article 11 de la sixième directive, entièrement consacré à la détermination de la base d'imposition.

19. Commençons donc par rappeler les dispositions de celui-ci à propos desquelles s'affrontent Freemans et les Commissioners.

L'article 11 dispose que:

«A. *À l'intérieur du pays*

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;

...

3. Ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition:

...

b) les rabais et ristournes de prix consentis à l'acheteur ou au preneur et acquis au moment où s'effectue l'opération;

...

C. *Dispositions diverses*

1. 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.

...»

20. La première et la troisième des trois réponses qu'envisage la juridiction natio-

nale correspondent respectivement à la position de Freemans et à celle des Commissioners, tandis que la deuxième, qu'aucune des parties ne défend, mais que Freemans souhaiterait voir retenue au cas où la première serait écartée par la Cour, semble avoir les faveurs de la juridiction nationale.

21. La juridiction nationale envisage également qu'aucune de ces trois réponses ne soit correcte au regard de ce qu'impose l'article 11 de la sixième directive, et qu'il nous faille, au lieu de choisir entre les solutions concrètes qui nous sont proposées, en dégager une autre.

22. Mais nous ne serons conduit à nous engager sur cette voie que si, après avoir examiné les trois modalités différentes de détermination de la base d'imposition qu'envisage la juridiction nationale, nous étions parvenu à la conclusion qu'aucune de celles-ci ne peut s'autoriser des dispositions de l'article 11.

23. C'est donc sur les trois solutions que nous propose la juridiction nationale que notre examen doit porter en priorité. Mais, avant d'entamer cet examen, nous croyons devoir rappeler que la Cour a déjà eu à se pencher sur le problème de la détermination de la base d'imposition en cas de livraison de biens. Elle a dégagé, à la fois de la logique qui sous-tend le régime communautaire de TVA et de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, les principes auxquels doit obéir, en toute circonstance, la détermination de la base d'imposition.

24. C'est ainsi qu'il résulte de l'arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs [3], que «la base d'imposition de la TVA à percevoir par les autorités fiscales ne peut pas être supérieure à la contrepartie effectivement payée par le consommateur final et sur laquelle a été calculée la TVA qui pèse en définitive sur ce consommateur», et que, «conformément à une jurisprudence constante, cette contrepartie constitue la valeur 'subjective', à savoir réellement perçue dans chaque cas concret, et non une valeur estimée selon des critères objectifs (arrêts du 23 novembre 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Rec. p. 6365, point 16, et du 27 mars 1990, Boots Company, C-126/88, Rec. p. I-1235, point 19)».

25. Ces principes n'ont à aucun moment été critiqués dans les observations écrites et orales présentées à la Cour, les divergences portant uniquement sur la question de savoir comment il y a lieu d'en faire application dans le cas d'espèce.

26. *Freemans* considère que l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), peut fournir, à lui seul, la réponse à la question de la juridiction nationale, dans la mesure où la contre-

3 — C-317/94, Rec. p. I-5339, points 19 et 27.

partie qu'elle obtient, lorsqu'elle fournit une marchandise à un agent pour l'usage propre de celui-ci, est égale au prix catalogue diminué de la ristourne achats propres dont elle fait bénéficier l'agent.

27. Elle fait remarquer que l'on ne saurait confondre contrepartie et somme versée par l'acheteur, en se référant à l'arrêt du 5 mai 1994, Glawe [4], dans lequel la Cour a reconnu que «la base d'imposition pour les appareils automatiques de jeux d'argent avec possibilité de gains (machines à sous) ne comprend pas la proportion, obligatoirement fixée par la loi, du total des mises engagées qui correspond aux gains versés aux joueurs».

28. De même que la base d'imposition de l'exploitant de machines à sous ne comprend pas l'intégralité des sommes que le joueur a introduites dans la machine, la base d'imposition des ventes de Freemans ne devrait pas inclure le montant des paiements effectués par ses agents qu'elle leur crédite au fur et à mesure de leurs versements.

29. La contrepartie de la livraison d'une marchandise à un agent ne peut être que le montant qu'elle est juridiquement en droit de conserver, compte tenu de son engagement d'accorder une ristourne achats propres égale à 10 % du prix catalogue.

30. Pour intéressant qu'il soit, ce raisonnement ne nous semble pas être celui qu'il y a lieu de suivre en l'espèce.

31. En effet, dans son arrêt Boots Company, précité [5], la Cour a jugé que, «chaque fois que l'on se trouve devant la question de la qualification d'un élément concret, il faut examiner d'abord si celui-ci entre dans l'une des catégories visées dans les paragraphes 2 et 3, et c'est seulement en cas de réponse négative qu'il y a lieu de se référer à la notion générale visée au paragraphe 1, sous a)» (point 16).

32. En d'autres termes, il y a lieu d'examiner si la lex specialis peut trouver à s'appliquer, avant de se tourner vers la lex generalis.

33. Or, les montants en discussion dans notre affaire sont qualifiés par la juridiction nationale de ristourne achats propres. Il nous faut donc, contrairement à ce que nous suggère Freemans, mais comme le propose la Commission, commencer par examiner si ces ristournes sont à considérer comme des ristournes que l'article 11, A, paragraphe 3, sous b), exclut expressément de la base d'imposition ou, éventuellement, comme des réductions de prix intervenant après le moment où s'effectue l'opération, au sens de l'article 11, C, paragraphe 1, qui n'autorise qu'une réduction de la base d'imposition à due concurrence, dans les

4 — C-38/93, Rec. p. I-1679, point 13.

5 — Voir point 24 ci-dessus.

conditions déterminées par les États membres, c'est-à-dire, s'agissant des dispositions arrêtées par le Royaume-Uni, ex post, au moment où la ristourne achats propres est reversée à l'agent ou utilisée par celui-ci.

34. Le mécanisme de ristourne achats propres pratiqué par Freemans relève-t-il donc de l'article 11, A, paragraphe 3, sous b), ou de l'article 11, C, paragraphe 1? Le second doit, dès l'abord, être exclu, au vu de l'arrêt Elida Gibbs, précité.

35. En effet, dans cet arrêt, la Cour a jugé que cette disposition ne trouve à s'appliquer que lorsque le prix est modifié «après le moment où s'effectue l'opération» (point 30).

36. Or, dans le système de vente de Freemans, si la ristourne achats propres n'est créditée à l'agent qu'au fur et à mesure qu'interviennent ses paiements, l'octroi de ladite ristourne est convenu dès le moment de la livraison. Il fait partie des conditions de vente proposées par Freemans et acceptées par l'agent au moment où se noue la relation contractuelle.

37. S'agit-il alors d'une ristourne acquise au moment où s'effectue l'opération, de sorte que l'article 11, A, paragraphe 3, sous b), est applicable?

38. Pour le *gouvernement du Royaume-Uni* et le *gouvernement hellénique* tel n'est pas le cas, puisque la ristourne achats propres n'est créditée à l'agent qu'au fur et à mesure qu'il effectue les paiements auxquels il s'est engagé et que le prix de vente, au moment où se conclut cette dernière, est le prix catalogue.

39. À l'appui de cette thèse est invoqué l'arrêt Boots Company, précité, dans lequel la Cour a jugé que:

«Il y a lieu de relever que les 'rabais et ristournes', qui, selon l'article 11, A, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition, constituent une réduction du prix auquel un article est régulièrement offert au client, puisque le vendeur accepte de se priver d'encaisser la somme qui représente le rabais, afin justement d'inciter le client à acheter le produit» (point 18).

40. Dans le système de vente de Freemans, expliquent ces gouvernements, il n'y a en aucune manière renonciation à encaisser une partie du prix de vente, puisque ce sont précisément les encaissements qui conditionnent l'octroi de la ristourne achats propres.

41. Si l'agent n'utilise pas immédiatement, pour diminuer ses paiements ultérieurs, les

crédits que Freemans inscrit à son compte au fur et à mesure que s'effectuent ses paiements, Freemans encaissera effectivement la totalité du prix catalogue.

42. Certes, l'agent disposera dans les livres de Freemans d'un crédit égal à 10 % de ce qu'il aura payé, mais il ne bénéficiera concrètement et effectivement de la ristourne que lorsque Freemans la lui versera, suivant l'une des modalités rappelées plus haut, ou lorsqu'il l'utilisera pour payer un nouvel achat. Mais ce versement ou cette utilisation conserve un caractère incertain, puisqu'il n'est pas contesté qu'un nombre non négligeable d'agents renoncent à réclamer la ristourne à laquelle leurs paiements leur ont donné droit.

43. Tant que la ristourne n'a pas été créditée à l'agent et effectivement versée à l'agent ou utilisée par celui-ci, il ne saurait, selon ces gouvernements, être question d'une ristourne acquise. Or, même si l'agent fait diligence, le moment où il pourra disposer de la ristourne sera en tout état de cause postérieur au moment où s'est définitivement nouée la relation contractuelle entre le vendeur et l'acheteur.

44. Du point de vue de la *Commission*, la ristourne achats propres est indubitablement, au vu des éléments d'information livrés par la décision de renvoi, une ristourne acquise au sens de l'article 11, A, paragraphe 3, sous b).

45. En effet, il y aurait lieu d'interpréter le terme «acquise» au sens de «juridiquement acquise». Une ristourne est à considérer comme acquise dès l'instant où celui à qui elle est octroyée détient un droit légal de la recevoir.

46. Or, l'agent, dès le moment où il contracte avec Freemans pour l'achat d'un produit, est détenteur d'un droit de se voir créditer sur son compte auprès de son fournisseur 10 % de chaque montant qu'il paiera. La ristourne achats propres est créditée lorsqu'interviennent les paiements, mais le droit de l'obtenir préexiste par rapport aux paiements. Ceux-ci déclenchent l'inscription de la ristourne sur le compte de l'agent, mais ne font pas naître le droit à la ristourne. Les paiements fractionnés de l'agent et l'inscription fractionnée de la ristourne à son compte s'inscrivent dans l'exécution d'un contrat de vente tel qu'il a été conclu lors de la livraison, aucune modification de ce contrat n'intervient ultérieurement.

47. Pour la Commission, cette assimilation de la «ristourne pouvant légalement être réclamée» à la «ristourne acquise», que suggère la version en langue française de la sixième directive, n'est aucunement contredite par les autres versions linguistiques, y compris la version en langue anglaise qui utilise le terme «accounted for».

48. Cette argumentation de la Commission nous a convaincu et nous nous y rallions

d'autant plus volontiers que d'autres éléments viennent la conforter. C'est, en premier lieu, le fait que, dans le système de vente de Freemans à ses agents, il se peut très bien qu'en fait le prix catalogue ne soit jamais intégralement encaissé par Freemans.

49. En effet, il nous a été expliqué que, dès que, par l'effet de son premier paiement, l'agent s'est vu crédité d'un montant égal à 10 % de ce versement, il peut utiliser ce crédit pour réduire son paiement suivant.

50. On ne saurait donc considérer que l'arrêt Boots Company, précité, viendrait contredire la thèse de la Commission. Freemans, en s'engageant à faire bénéficier son agent de la ristourne achats propres, renonce à encaisser la totalité du prix catalogue. De toute manière, l'arrêt Glawe, précité, a posé clairement la distinction entre ce qui est encaissé par le vendeur et ce qui lui revient effectivement, et qui seul constitue la base d'imposition.

51. C'est, en second lieu, le fait que le versement effectif de la ristourne à l'agent ou son utilisation par celui-ci ne sont pas juridiquement pertinents au regard du fait, incontesté, que la ristourne inscrite à son compte dans les livres de Freemans est effectivement à disposition de l'agent, comme le serait un montant inscrit sur son compte en banque. Et l'usage qu'il en fait relève de son entière discrétion.

52. Or, on ne saurait admettre que la détermination de la base d'imposition puisse dépendre de la décision purement discrétionnaire que prendra l'agent, s'agissant de l'usage qu'il entend faire de la ristourne qui lui est définitivement acquise.

53. En troisième et dernier lieu, on ne peut que constater que le résultat auquel nous sommes parvenu en appliquant l'article 11, A, paragraphe 3, sous b), aux ristournes achats propres est en parfaite harmonie avec l'interprétation que la Cour a donnée de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), et qui impose de retenir comme contrepartie d'une vente, c'est-à-dire comme base d'imposition, la valeur subjective qu'a obtenue le vendeur, et non pas une valeur objective, en l'espèce celle indiquée sur le catalogue de Freemans.

54. Étant ainsi parvenu à la conclusion que la première réponse qu'envisageait la juridiction nationale correspond à ce que commande l'interprétation correcte de l'article 11 de la sixième directive, nous n'avons point besoin de poursuivre notre réflexion plus avant. La justesse de cette réponse exclut, en effet, celle de toute autre.

Conclusions

55. Arrivé au terme de notre raisonnement, nous proposons à la Cour de répondre à la question préjudicielle que lui a soumise le VAT and Duties Tribunal, London, que:

«L'article 11, A, et l'article 11, C, 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, doivent être interprétés en ce sens que la base d'imposition pour les biens fournis par correspondance à partir d'un catalogue à un client pour le propre usage du client, lorsque le fournisseur, en appliquant des conditions de crédit autofinancé, accorde au client une ristourne sur le prix catalogue (ristourne 'achats propres'), cette ristourne étant créditée au client au moment du versement des mensualités au fournisseur (ou utilisée pour réduire ou acquitter une mensualité), mais que la ristourne 'achats propres' qui dérive des paiements effectués peut être immédiatement retirée ou utilisée par le client même si de futures mensualités seront dues par ce client, est l'intégralité du prix catalogue des biens vendus au client, déduction faite de la ristourne 'achats propres' sur ce prix.»