ARRÊT DE LA COUR

15 mai 2001 *

Dans l'affaire C-34/99,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), par la House of Lords (Royaume-Uni) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Commissioners of Customs & Excise

et

Primback Ltd,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977,

* Langue de procédure: l'anglais.

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,

composée de MM. G. C. Rodríguez Iglesias, président, C. Gulmann, A. La Pergola et V. Skouris, présidents de chambre, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet, L. Sevón, R. Schintgen (rapporteur) et M^me^ N. Colneric, juges,

avocat général: M. S. Alber,
greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,

considérant les observations écrites présentées:

— pour Primback Ltd, par M. J. Fenwick, QC, et M^me^ P. Cargill-Thompson, barrister, mandatés par Hutchinson Mainprice & Co., solicitors,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M^me^ R. Magrill, en qualité d'agent, assistée de MM. N. Pleming et C. Vajda, QC,

— pour le gouvernement allemand, par MM. W.-D. Plessing et C.-D. Quassowski, en qualité d'agents,

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

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. E. Traversa et M^me^ F. Riddy, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Primback Ltd, représentée par M. J. Fenwick et M^me^ P. Cargill-Thompson, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M^me^ R. Magrill, assistée de MM. N. Pleming et C. Vajda, du gouvernement irlandais, représenté par M. D. Moloney, et de la Commission, représentée par M. R. Lyal, en qualité d'agent, à l'audience du 28 novembre 2000,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 18 janvier 2001,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 1^er^ février 1999, parvenue à la Cour le 8 février suivant, la House of Lords a posé, en application de l'article 177 du traité CE (devenu

article 234 CE), trois questions préjudicielles sur l'interprétation de 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 (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant la société Primback Ltd (ci-après «Primback») 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 détermination de l'assiette servant de base au calcul de la TVA, due par Primback, afférente à des livraisons de biens à des consommateurs finals effectuées en 1989 et en 1990.

La sixième directive

3 Aux termes de l'article 2, formant le titre II, intitulé «Champ d'application», de la sixième directive:

«Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;

2. [...]»

4 L'article 11, qui constitue le titre VIII, intitulé « Base d'imposition », de la sixième directive, est ainsi libellé:

« 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:

a) les diminutions de prix à titre d'escompte pour paiement anticipé;

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

[...] »

5 L'article 13, intitulé « Exonérations à l'intérieur du pays », qui fait partie du titre X, intitulé « Exonérations », de la sixième directive, dispose:

« A. *Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général*

[...]

B. *Autres exonérations*

Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

[...]

d) les opérations suivantes:

1. l'octroi et la négociation de crédits ainsi que la gestion de crédits effectuée par celui qui les a octroyés;

[...]

[...]

C. *Options*

Les États membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation:

a) [...]

b) des opérations visées sous B sous d) [...].

Les États membres peuvent restreindre la portée du droit d'option; ils déterminent les modalités de son exercice. »

Le litige au principal

6 Primback est un marchand de meubles au détail qui offre à ses clients la possibilité de payer les marchandises achetées au moyen d'un crédit, qualifié de crédit sans intérêts, obtenu auprès d'un établissement financier.

7 Un client qui fait usage de cette faculté reçoit de Primback une facture mentionnant comme prix des marchandises celui affiché au magasin au moment de la vente.

8 Conformément à la réglementation nationale pertinente, Primback n'est pas tenue d'émettre une facture indiquant la TVA, sauf demande expresse du client.

9 Parallèlement au contrat de vente passé avec Primback, le client qui le souhaite conclut avec un établissement financier en relation avec cette dernière un contrat de prêt portant sur un montant égal au prix de vente au comptant des marchandises, le cas échéant augmenté du coût de l'assurance-crédit souscrite et diminué de l'acompte versé par le client à Primback.

10 En vertu de ce contrat, l'établissement financier s'engage à prêter au client une somme égale au montant du prix d'achat dû à Primback par ce client et à verser directement à Primback ladite somme en règlement de ce prix, après réception d'une confirmation écrite du client que les marchandises ont été livrées et installées. L'établissement financier n'acquiert aucun droit sur les marchandises achetées par le client.

11 Le client rembourse à l'établissement financier le montant du prêt au moyen de versements mensuels d'un montant fixe pendant toute la durée du prêt; il ne lui paie donc pas d'intérêts.

12 Primback a conclu avec divers établissements financiers des accords verbaux dont les clauses varient souvent d'une région à l'autre. Les clients n'ont pas connaissance de ces accords.

13 Il est constant que, en vertu desdits accords, l'établissement financier qui consent un prêt sans intérêts à un client de Primback verse à cette dernière, nonobstant les termes du contrat de prêt, un montant inférieur au prix dû par le client pour son achat: en effet, il en déduit au préalable une commission — représentant 18 % du prix dans l'opération prise à titre d'exemple dans l'ordonnance de renvoi — en contrepartie dudit prêt.

14 Primback a déclaré et payé aux Commissioners la TVA sur les seuls montants qui lui avaient été effectivement versés soit par les clients en cas de paiement au comptant, soit par les établissements financiers lorsque les marchandises avaient été achetées au moyen d'un crédit sans intérêts.

15 Les Commissioners ont cependant estimé que Primback aurait dû acquitter la TVA sur l'intégralité du prix de vente des marchandises facturé à ses clients et lui ont, en conséquence, notifié un redressement de l'ordre de 15 530 GBP pour la période du 12 juin 1989 au 31 décembre 1990.

16 Primback a alors successivement saisi le VAT and Duties Tribunal, la High Court of Justice (England & Wales) et la Court of Appeal (England & Wales) (Royaume-Uni).

17 Elle a été déboutée par les deux premières juridictions, respectivement le 12 mai 1993 et le 26 juillet 1994.

18 Par décision du 25 avril 1996, la Court of Appeal a, en revanche, fait droit au recours de Primback, tout en autorisant les Commissioners à se pourvoir en cassation.

19 Les Commissioners ont alors porté le litige devant la House of Lords.

20 C'est dans ces conditions que la House of Lords a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

« 1) Quelle est l'assiette servant de base au calcul de la TVA dont un commerçant au détail est redevable pour les marchandises qu'il a fournies, compte tenu des articles 11, A, paragraphe 1, sous a), et 13, B, sous d), point 1, de la [sixième directive], lorsque ce commerçant propose pour un prix unique des marchandises et un crédit optionnel pour acquitter ce prix, étant entendu que le crédit est fourni au client par un tiers et sans frais supplémentaires? En particulier, le montant imposable est-il:

a) le montant total dû par le client,

b) le montant total dû par le client diminué du montant du crédit,

c) — au cas où celui-ci serait différent du montant sous b) — le montant effectivement reçu par le détaillant, ou

d) un montant calculé sur une autre base et, le cas échéant, laquelle?

2) Dans le cas où le montant imposable est le montant total dû par le consommateur diminué du montant du crédit — voir question 1), sous b), ci-dessus —, comment ce crédit est-il évalué?

3) La réponse à la question 1) est-elle affectée par le fait que

a) la fourniture de marchandises est désignée comme une fourniture à crédit sans intérêt;

b) au moment de la vente, le client signe un contrat de prêt avec un établissement financier dont les termes prévoient

i) un engagement de cet établissement de payer au détaillant une somme égale au prêt (lequel est égal au prix de vente indiqué),

ii) un taux d'intérêt applicable au prêt de 0 % et

iii) une autorisation donnée par le client à l'établissement financier de payer la totalité du montant du prêt au détaillant ainsi que l'acceptation de l'établissement financier;

c) il résulte d'un accord distinct conclu entre le détaillant et l'établissement financier — dont l'existence et les termes ne sont pas révélés au client — que la somme reçue par le détaillant est une somme inférieure au montant total du prix de vente des marchandises?»

Sur les questions préjudicielles

21 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que, lors d'une livraison de biens à titre onéreux caractérisée par les éléments suivants:

— un commerçant au détail vend des marchandises moyennant le paiement du prix affiché qu'il facture à l'acheteur et qui ne varie pas selon que ce dernier paie au comptant ou à crédit;

— si l'acheteur en fait la demande, l'acquisition des marchandises est financée au moyen d'un crédit sans intérêts pour lui, fourni par une société de financement distincte du vendeur;

— la société de financement s'engage auprès de l'acheteur à régler pour son compte au vendeur le prix de vente affiché et facturé par ce dernier;

— la société de financement verse en réalité au vendeur, dans le cadre d'accords passés avec ce dernier, mais dont l'acheteur n'a pas connaissance, un montant inférieur au prix affiché et facturé, et

— l'acheteur rembourse à la société de financement un montant égal au prix de vente affiché et facturé,

la base d'imposition aux fins du calcul de la TVA afférente à la vente de marchandises n'est constituée que par le montant net réellement perçu par le vendeur ou si, au contraire, elle est constituée par la totalité du montant dû par l'acheteur.

22 En vue de répondre aux questions préjudicielles ainsi reformulées, il importe de préciser d'emblée que, bien que dans la situation en cause au principal soient réunies plusieurs opérations dont l'une, à savoir la fourniture d'un crédit par une société de financement, est en principe exonérée de la TVA conformément à l'article 13, B, sous d), point 1, de la sixième directive, et une autre, à savoir l'opération par laquelle un vendeur au détail livre des biens à un consommateur final pour un prix qui inclut une option de crédit gratuit pour le client et fourni par un tiers, est en revanche soumise à la TVA, les questions posées par la juridiction de renvoi visent uniquement à déterminer la base d'imposition aux fins du calcul de la TVA due par un assujetti telle Primback au titre de la seconde de ces opérations.

23 À cet égard, il y a lieu de relever, d'une part, que la base d'imposition de cette opération de livraison de biens à titre onéreux est déterminée par l'article 11 de la sixième directive. Ainsi qu'il résulte du neuvième considérant de ladite directive, c'est en vue d'harmoniser cette base d'imposition que l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), dispose que la base d'imposition à l'intérieur du pays est

constituée, pour les livraisons de biens, par tout ce qui représente la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur pour cette opération de la part de l'acheteur ou d'un tiers.

24 Il convient de rappeler, d'autre part, qu'il est de jurisprudence constante que la contrepartie, au sens de cette disposition, constitue la valeur subjective dans chaque cas concret et non pas une valeur estimée selon des critères objectifs (voir, notamment, arrêt du 24 octobre 1996, Argos Distributors, C-288/94, Rec. p. I-5311, point 16).

25 Il s'ensuit qu'est déterminante à cet égard l'existence entre les parties d'une convention portant sur l'échange de prestations réciproques, la rétribution perçue par l'une constituant la contre-valeur réelle et effective du bien fourni à l'autre.

26 Or, dans l'affaire au principal, les parties au contrat de vente sont convenues que la contrepartie de la marchandise consiste dans son prix affiché, connu à l'avance par le client et facturé par Primback à ce dernier, ce prix ne variant du reste pas selon que le client paie au comptant ou a recours au crédit proposé par le détaillant et fourni par un établissement financier.

27 En outre, ainsi que la Cour l'a déjà jugé, l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que, au cas où, dans le cadre d'une opération de vente, le prix de la marchandise est payé par l'acheteur au moyen d'une carte de crédit et versé au fournisseur par l'émetteur de la carte, après retenue d'un pourcentage comme commission rémunérant une prestation de service de ce dernier au fournisseur de la marchandise, cette retenue doit être comprise dans la base d'imposition de la TVA que le fournisseur assujetti doit verser au fisc (arrêt du 25 mai 1993, Bally, C-18/92, Rec. p. I-2871, point 18).

28 Au point 14 de l'arrêt Bally, précité, la Cour a en effet jugé que l'objectif d'harmonisation poursuivi par l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive ne saurait être atteint si la base d'imposition variait selon qu'il s'agit de calculer la TVA supportée par le consommateur final ou de déterminer le montant de la taxe à verser au fisc par l'assujetti.

29 Aux points 9, 10 et 16 du même arrêt, la Cour a également considéré que la retenue, effectuée par l'émetteur de la carte de crédit, d'un pourcentage calculé sur le prix de vente convenu entre le fournisseur et l'acheteur constitue la contrepartie d'un service offert par ledit émetteur au fournisseur, consistant notamment dans la garantie du paiement de la marchandise, ce service faisant l'objet d'une transaction, exonérée de la TVA, distincte et indépendante à l'égard de laquelle l'acheteur est un tiers, et n'étant pas susceptible d'affecter la base d'imposition de l'opération de vente entre le fournisseur et l'acheteur.

30 La Cour a enfin ajouté, au point 17 dudit arrêt, que les modalités de paiement utilisées dans la relation entre l'acheteur et le fournisseur ne sauraient modifier ladite base d'imposition.

31 Or, comme les gouvernements du Royaume-Uni, allemand et irlandais ainsi que la Commission l'ont souligné à juste titre, ce raisonnement développé dans l'arrêt Bally, précité, peut être suivi également dans une situation telle que celle en cause au principal, étant donné qu'il y a lieu d'assimiler, pour les besoins de la perception de la TVA, les paiements effectués au moyen d'une carte de crédit et ceux effectués au moyen d'un crédit sans intérêts proposé par le vendeur et offert par un tiers. En effet, l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt Bally, précité, et le litige actuellement pendant devant la House of Lords ont en commun cette circonstance que le client a conclu un contrat avec un établissement financier tiers qui paie directement au vendeur, après déduction d'une commission, le prix des marchandises achetées, garantissant ainsi à ce dernier le règlement desdites marchandises. De surcroît, le client qui paie au moyen d'une carte de crédit, de

même que celui qui achète un bien à crédit, n'a pas besoin de régler son achat en argent liquide au moment de la vente, puisqu'il bénéficie d'une ligne de crédit ouverte par un établissement spécialisé.

32 Il en va ainsi à plus forte raison dans l'affaire au principal où, ainsi que la juridiction de renvoi l'a constaté, l'acheteur n'avait pas connaissance de l'existence et des modalités de l'accord conclu oralement entre le vendeur et une société tierce de financement.

33 Il résulte de tout ce qui précède que, dans une hypothèse telle que celle en cause au principal, la base d'imposition de l'opération de vente de biens conclue entre le détaillant et le consommateur final est le montant total affiché par le vendeur, facturé à l'acheteur et dû par ce dernier.

34 Primback objecte cependant que, si la base d'imposition aux fins du calcul de la TVA comprenait en l'occurrence la totalité du prix des marchandises facturé par le détaillant au client, sans déduction de la commission retenue par l'établissement financier à la charge du vendeur, non seulement l'assiette porterait sur un montant supérieur à celui effectivement perçu par le vendeur, mais surtout la TVA grèverait aussi la valeur du crédit comprise dans le prix affiché et facturé à l'acheteur, si bien que la taxe serait prélevée sur la fourniture du crédit, contrairement à l'exonération de cette dernière prévue à l'article 13, B, sous d), point 1, de la sixième directive.

35 Selon Primback, la nécessité de tenir compte de la réalité économique conduirait en effet inévitablement à la conclusion que les différentes transactions entre les parties en présence ne peuvent être analysées de manière isolée. Ainsi, dans l'hypothèse où, comme dans l'affaire au principal, le client bénéficie, pour un prix unique, de deux fournitures effectuées par deux opérateurs distincts, dont l'une est exonérée et l'autre taxée, mais dont aucune ne pourrait être considérée comme étant accessoire par rapport à l'autre, la méthode correcte de détermination de l'assiette de la TVA consisterait à répartir la contrepartie de façon adéquate entre

les deux fournitures en cause. Or, la fourniture du crédit ayant incontestablement une valeur et le prix affiché et facturé à l'acheteur englobant en fait le coût du prêt sans intérêts dont ce dernier bénéficie, il serait logique de considérer que la contrepartie de la valeur effective des marchandises consiste dans la différence entre le prix de vente affiché et le coût du crédit que le détaillant prend, en fin de compte, à sa charge.

36 Primback ajoute, à titre subsidiaire, que le montant de la commission retenue par l'établissement financier constitue un rabais ou une ristourne de prix, au sens de l'article 11, A, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, ledit montant n'étant en conséquence pas à comprendre dans la base d'imposition de la TVA due par le détaillant au titre de la livraison de biens au consommateur final.

37 Cette argumentation de Primback ne saurait être accueillie.

38 En premier lieu, ainsi qu'il résulte clairement du point 16 de l'arrêt Bally, précité, rappelé au point 29 du présent arrêt, les relations entre le vendeur et l'acheteur et celles entre le vendeur et l'établissement financier doivent être distinguées aux fins de la détermination de l'assiette servant de base au calcul de la TVA, de sorte que le fait que la prestation de services fournie par l'établissement financier est, en principe, exonérée de la TVA n'a aucune incidence sur la base d'imposition de la TVA afférente à la transaction conclue entre le vendeur et l'acheteur, seule en cause dans l'affaire au principal.

39 Pour le même motif, l'argument subsidiaire de Primback est dénué de pertinence.

40 En second lieu, s'agissant du seul rapport juridique entre le vendeur et l'acheteur, Primback ne saurait valablement prétendre que, pour les besoins de la

détermination de l'assiette de la TVA, il convient de ventiler le prix unique affiché et facturé au consommateur en distinguant la partie relative à la valeur de la marchandise de celle relative au coût du crédit finalement supporté par le détaillant.

41 En effet, il ressort de l'ordonnance de renvoi que, dans l'hypothèse où un client fait usage de la possibilité de payer les marchandises achetées auprès de Primback au moyen d'un crédit sans intérêts, il reçoit du vendeur une facture mentionnant le prix des marchandises tel qu'il est affiché au magasin au moment de la vente et il conclut avec un établissement financier un contrat de prêt pour un montant égal au prix de vente au comptant des marchandises, montant que cette société de financement s'engage à verser directement au vendeur, pour le compte de l'acheteur, en paiement du prix affiché et facturé par ledit vendeur. Le client ne rembourse à l'établissement financier que le montant du prêt.

42 Il s'ensuit que, dans l'affaire au principal, le prix convenu entre les parties au contrat de vente et versé par le consommateur était le même indépendamment du mode de financement de l'achat des marchandises, de sorte que Primback n'est pas fondée à soutenir que le prix affiché contenait en réalité une partie représentant la valeur du crédit (voir, par analogie, arrêt du 27 avril 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, Rec. p. I-2323, point 31).

43 Il en découle que, du point de vue du consommateur final, l'opération qu'il conclut en l'occurrence avec Primback s'analyse comme une transaction unique consistant dans la vente de marchandises, du fait que le détaillant fournit à ses clients des biens contre paiement d'un prix unique affiché par le vendeur, facturé à l'acheteur et dû par ce dernier, mais offre en même temps la possibilité d'un crédit qualifié de crédit sans intérêts ni autres frais pour le consommateur. Dans ces conditions, le crédit dont Primback prétend avoir fait bénéficier le client ne peut pas être considéré comme une opération ayant été effectuée à titre onéreux au sens de l'article 2 de la sixième directive.

44 S'agissant de la transaction conclue entre Primback et le consommateur final, qui est la seule pertinente dans l'affaire au principal, il convient d'ajouter que, même dans l'hypothèse où la prestation de services consistant dans la prétendue fourniture du crédit pourrait être distinguée de la livraison de biens, ladite prestation devrait, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, être analysée comme étant en tout état de cause accessoire à l'opération principale de vente de marchandises.

45 En effet, il ressort à cet égard de la jurisprudence de la Cour que, dans l'hypothèse d'une opération qui se compose de plusieurs éléments, il y a prestation unique notamment lorsqu'un élément doit être considéré comme constituant la prestation principale alors qu'un autre élément doit être regardé comme une prestation accessoire partageant le sort fiscal de la prestation principale et une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle ne constitue pas pour la clientèle une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire (voir, en ce sens, arrêt du 25 février 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, point 30).

46 Enfin, même à supposer qu'une diminution du prix de vente puisse être consentie en cas de paiement au comptant, ainsi que Primback le prétend, il est cependant constant qu'elle n'est pas offerte spontanément par ce vendeur, mais doit être demandée et négociée dans chaque cas par le client, de sorte que, dans bon nombre de cas, ce dernier se borne à payer le prix affiché, soit parce qu'il ne sait pas qu'il peut demander une remise, soit parce qu'il ne veut pas en solliciter. En tout état de cause, il n'est pas allégué que, si une remise était accordée par Primback, elle atteindrait 18 % du prix affiché et facturé au client, pourcentage qui a été appliqué au moins en une occurrence par un établissement financier au titre de sa commission pour l'octroi d'un crédit sans intérêts à un client de Primback.

47 Primback ne saurait dès lors faire valoir que la fourniture du crédit sans intérêts réduit d'autant la contre-valeur de la fourniture de la marchandise. Au contraire, la faculté offerte à la clientèle d'acheter à crédit non seulement augmente le

volume des ventes du détaillant, mais évite également à ce dernier de devoir se contenter de paiements échelonnés et lui garantit le règlement des marchandises vendues, de sorte que, en contrepartie de cette prestation de services fournie par l'établissement financier, le vendeur cède audit établissement une commission qui diminue sa marge bénéficiaire. Cette commission constitue pour Primback une charge liée à ses activités au même titre que, par exemple, ses frais de financement, de publicité ou de loyer.

48 En calculant la TVA sur la totalité du prix de vente affiché et facturé par le vendeur, les Commissioners ne perçoivent donc pas auprès d'un assujetti telle Primback un montant de la taxe supérieur à celui finalement supporté par le consommateur final (voir arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Rec. p. I-5339, points 24 et 31). En revanche, si l'administration ne pouvait percevoir la TVA que sur une fraction du prix facturé à l'acheteur et dû par celui-ci, comme le prétend Primback, une partie du prix affiché des marchandises vendues au consommateur final ne serait pas soumise à la taxe, de sorte que le principe de la neutralité fiscale serait méconnu.

49 Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux questions préjudicielles que l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que, lors d'une livraison de biens à titre onéreux caractérisée par les éléments suivants:

— un commerçant au détail vend des marchandises moyennant le paiement du prix affiché qu'il facture à l'acheteur et qui ne varie pas selon que ce dernier paie au comptant ou à crédit;

— si l'acheteur en fait la demande, l'acquisition des marchandises est financée au moyen d'un crédit sans intérêts pour lui, fourni par une société de financement distincte du vendeur;

— la société de financement s'engage auprès de l'acheteur à régler pour son compte au vendeur le prix de vente affiché et facturé par ce dernier;

— la société de financement verse en réalité au vendeur, dans le cadre d'accords passés avec ce dernier, mais dont l'acheteur n'a pas connaissance, un montant inférieur au prix affiché et facturé, et

— l'acheteur rembourse à la société de financement un montant égal au prix de vente affiché et facturé,

la base d'imposition aux fins du calcul de la TVA afférente à cette vente est constituée par la totalité du montant dû par l'acheteur.

Sur les dépens

50 Les frais exposés par les gouvernements du Royaume-Uni, allemand et irlandais, 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 nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR,

statuant sur les questions à elle soumises par la House of Lords, par ordonnance du 1er février 1999, 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, lors d'une livraison de biens à titre onéreux caractérisée par les éléments suivants:

— **un commerçant au détail vend des marchandises moyennant le paiement du prix affiché qu'il facture à l'acheteur et qui ne varie pas selon que ce dernier paie au comptant ou à crédit;**

— **si l'acheteur en fait la demande, l'acquisition des marchandises est financée au moyen d'un crédit sans intérêts pour lui, fourni par une société de financement distincte du vendeur;**

— la société de financement s'engage auprès de l'acheteur à régler pour son compte au vendeur le prix de vente affiché et facturé par ce dernier;

— la société de financement verse en réalité au vendeur, dans le cadre d'accords passés avec ce dernier, mais dont l'acheteur n'a pas connaissance, un montant inférieur au prix affiché et facturé, et

— l'acheteur rembourse à la société de financement un montant égal au prix de vente affiché et facturé,

la base d'imposition aux fins du calcul de la taxe sur la valeur ajoutée afférente à cette vente est constituée par la totalité du montant dû par l'acheteur.

Rodríguez Iglesias	Gulmann	La Pergola
Skouris	Edward	Puissochet
Sevón	Schintgen	Colneric

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 15 mai 2001.

Le greffier

R. Grass

Le président

G. C. Rodríguez Iglesias