COMMISSION EUROPÉENNE

Bruxelles, le 10.5.2012
COM(2012) 206 final

2012/0102 (CNS)

Proposition de

DIRECTIVE DU CONSEIL

modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le traitement des bons

{SWD(2012) 126 final}
{SWD(2012) 127 final}

EXPOSÉ DES MOTIFS

1. CONTEXTE DE LA PROPOSITION

Motivation et objectifs de la proposition

Ni la sixième directive TVA[1] ni la directive TVA[2] ne prévoient de règles pour le traitement des opérations dans lesquelles des bons sont utilisés. L'utilisation d'un bon dans le cadre d'une opération imposable peut avoir des conséquences sur la base d'imposition, le moment de l'opération et même, dans certains cas, le lieu d'imposition. L'incertitude quant au traitement fiscal approprié peut toutefois se révéler problématique pour les transactions transfrontalières et pour les opérations en chaîne dans la distribution commerciale des bons.

L'absence de règles communes a obligé les États membres à mettre au point leurs propres solutions, inévitablement non coordonnées. Les incohérences qui en résultent dans l'imposition des opérations peuvent se traduire par des problèmes de double imposition ou de non-imposition, mais aussi contribuer à l'évasion fiscale et constituer des obstacles à l'innovation des entreprises. En outre, l'amélioration de la fonctionnalité des bons a rendu moins claire la distinction entre les bons et les instruments de paiement plus généralement.

Le monde a évolué depuis que les règles communes en matière de TVA ont été adoptées en 1977 et le recours accru aux bons n'est qu'un des nombreux changements qui ont transformé la manière dont les entreprises font des affaires, introduisant des difficultés qui n'ont pas été envisagées à l'époque.

La Cour de justice de l'Union européenne (ci-après «la Cour») a, à plusieurs reprises, été invitée à expliquer comment il convenait d'appliquer les directives TVA dans ces circonstances. Pour les bons, elle a ainsi fourni certaines orientations, mais a laissé d'autres problèmes en suspens. L'objectif de la présente proposition est de régler ces questions en clarifiant et en harmonisant les règles de la législation de l'UE en ce qui concerne le traitement TVA des bons.

Contexte général

Par la présente proposition législative, la Commission souhaite apporter davantage de clarté. Il s'agit de couvrir les conséquences fiscales des différents types de bons au moment de leur émission, de leur distribution ou de leur échange, que ce soit dans un seul État membre ou dans le cadre d'opérations qui s'étendent à plusieurs États membres.

Qu'est-ce qu'un bon?

Aux fins de l'application des règles en matière de TVA, on entend par «bon» un instrument qui donne à son détenteur le droit de bénéficier de biens ou de services, ou d'une ristourne ou d'un rabais dans le cadre d'une livraison de biens ou d'une prestation de services. L'émetteur

---

[1] 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 du 13.6.1977, p. 1) (ci-après «sixième directive TVA»).

[2] Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347 du 11.12.2006, p. 1) (ci-après «directive TVA»), qui a remplacé la sixième directive TVA à compter du 1er janvier 2007.

du bon s'engage à livrer les biens ou à fournir les services, à accorder une ristourne ou à octroyer un rabais.

Le bon peut se présenter sous forme matérielle ou électronique et répond en général à un objectif commercial ou promotionnel, par exemple promouvoir la livraison de biens ou la fourniture de services particuliers ou accélérer le paiement de biens ou services spécifiques. En d'autres termes, un bon vise à développer le marché des biens ou des services, à susciter la fidélité des clients ou à faciliter le processus de paiement. Ces objectifs permettent de distinguer les bons d'autres instruments, comme les chèques de voyage, dont l'objectif est uniquement d'effectuer des paiements.

Tout instrument dont le but est simplement d'effectuer des paiements n'entre pas dans la définition du bon aux fins de la TVA. Pour les services de paiement à proprement parler, d'autres règles de TVA s'appliquent.

Il existe plusieurs types de bons. Certains sont émis contre paiement et peuvent aujourd'hui être taxés soit au moment de la vente soit lors de l'échange, en fonction de l'approche retenue par l'État membre concerné. Un bon peut également être délivré gratuitement et donner à son détenteur le droit de bénéficier de biens ou de services sans autre forme de rémunération. La livraison ou la prestation correspondante peut être considérée comme un cadeau d'entreprise. Un bon de réduction gratuit qui donne à son détenteur le droit de bénéficier d'une ristourne sur une opération ultérieure peut être considéré comme une simple obligation d'accorder une réduction de prix.

Le droit à une ristourne sur tous les achats effectués au cours d'une période, même s'il est accordé contre paiement, n'est cependant pas considéré ici comme un bon parce qu'il est indépendant des opérations d'achat. La nature ouverte de ce droit (même s'il est limité dans le temps) est tout à fait différente de celle d'un bon de réduction, qui correspond à un droit ponctuel lié à une opération spécifique. Toutefois, cela ne signifie pas que ces services ne seront pas imposés.

Quelles sont les questions liées au régime de TVA actuellement appliqué aux bons qui nécessitent une attention particulière?

La question de base se pose de savoir quand les opérations liées à un bon doivent être taxées. En l'absence de règles communes, les pratiques en vigueur dans les États membres ne sont pas coordonnées. Certains taxent les types de bons les plus courants lors de leur émission tandis que d'autres appliquent une taxation lors de l'échange. Cette situation est source d'incertitude pour les entreprises, en particulier pour celles qui souhaitent exploiter les possibilités offertes par le marché unique. Lorsqu'un bon est émis dans un État membre et utilisé dans un autre, les divergences en matière d'imposition peuvent entraîner, dans la pratique, une double imposition ou une non-imposition.

Il convient de préciser la ligne de partage entre les bons (dont le traitement TVA fait l'objet du présent exercice) et la mise au point de systèmes de paiement innovants (dont le traitement TVA relève d'autres dispositions de la directive TVA).

Les bons arrivent souvent entre les mains des consommateurs par une chaîne de distributeurs (notamment les bons de télécommunications prépayés). Ici encore, l'absence de règles communes a conduit à une approche fragmentée, prévoyant parfois des régimes locaux assortis de conditions avantageuses, ce qui constitue un obstacle à l'élaboration de modèles commerciaux intra-UE.

Les bons de réduction peuvent faire l'objet d'un remboursement au détaillant par le fabricant ou le distributeur (qui émet le bon de réduction) pour compenser la réduction de prix accordée au client lors de la remise du bon. Les règles existantes, telles qu'interprétées par la Cour, sont très lourdes et difficiles à appliquer dans la pratique. Une meilleure approche est plus que nécessaire.

2. QUELLES SONT LES RÉPONSES PROPOSÉES?

Pour résoudre ces problèmes, des modifications de la directive TVA sont envisagées. Elles se répartissent en cinq catégories.

1. Définition des bons aux fins de la TVA

La première étape consiste à établir clairement ce qui constitue un bon aux fins de la TVA. Il s'agit à cet effet d'introduire un article 30 *bis*. La directive TVA doit indiquer clairement les bons qui doivent être taxés lors de leur émission et ceux qui ne doivent taxés que lors de l'échange. Les premiers sont décrits comme des «bons à usage unique» et les seconds comme des «bons à usages multiples». Cette distinction repose sur la question de savoir si les informations nécessaires à la taxation sont disponibles lors de l'émission ou si, du fait que l'utilisation finale des bons est laissée au choix du consommateur, la taxation ne peut se faire que lors de l'échange. Il importe également de veiller à ce que les instruments qui peuvent actuellement être utilisés comme moyen de paiement dans de multiples enseignes non liées entre elles, et qui ne sont aujourd'hui généralement pas considérés comme des bons, continuent à être traités de la même manière.

L'innovation dans la fourniture des services de paiement a brouillé la différence entre les bons et les systèmes de paiement traditionnels. L'article 30 *bis* apporte également la clarté nécessaire quant aux limites de la notion de bon aux fins de la TVA.

2. Moment de l'imposition

Une fois les différents types de bons définis, il est nécessaire d'apporter d'autres modifications pour garantir que le traitement TVA à appliquer soit clair.

Il convient d'adapter les règles actuelles concernant le moment de l'exigibilité de la taxe (article 65) pour faire en sorte que les bons à usage unique (BUU) soient soumis à la TVA au moment où ils sont émis et payés.

Afin d'éviter toute confusion, il importe que la fourniture du droit inhérent à un bon et la livraison de biens ou prestation de services sous-jacente ne puissent pas être considérées comme des opérations distinctes. Les BUU sont taxés dès leur émission, de sorte que ce problème ne se posera pas. Pour les bons qui ne sont pas taxées lors de leur émission, parce que le lieu et le niveau de taxation ne peuvent pas encore être établis, la taxe ne devrait être imputée que lors de la livraison du bien ou la prestation du service sous-jacent. Pour garantir que tel soit bien le cas, un nouvel article 30 *ter* est proposé. Cet article précise que l'émission d'un bon et la livraison de biens ou prestation de services subséquente constituent une seule et même opération aux fins de la TVA.

3. Règles concernant la distribution

Une fois que la directive TVA a établi que les bons à usages multiples (BUM) doivent être taxés au moment où ils sont échangés, certaines questions concernant leur distribution doivent être réglées. Avant d'arriver dans les mains du consommateur, ces bons passent souvent par une chaîne de distributeurs. Bien que l'opération sous-jacente ne doive pas être taxée avant la livraison de biens ou la prestation de services finale, la distribution commerciale des BUM est en soi une prestation de services imposable indépendante de ladite opération. Lorsqu'un BUM change de mains dans une chaîne de distribution, la base d'imposition de la prestation correspondante peut être mesurée par l'évolution de la valeur du bon. Lorsqu'un distributeur achète un bon pour un montant de X et qu'il le revend ensuite pour un montant plus élevé (X plus Y), l'augmentation du prix (Y) détermine la valeur du service de distribution fourni.

Étant donné que les chaînes de distribution des BUM peuvent s'étendre sur le territoire de plusieurs États membres, des règles communes sont nécessaires pour identifier et valoriser ce service de distribution. Un nouveau point à l'article 25, le point d), précise que la distribution constitue une prestation de services aux fins de la directive TVA. Le calcul de la base d'imposition de prestation est couvert par un nouvel article, l'article 74 *ter*.

Afin de faciliter le calcul de la base d'imposition pour chaque étape de la chaîne de distribution, un de valeur nominale est établi et défini à l'article 74 *bis*, lequel correspond à la contrepartie totale perçue par l'émetteur du BUM, qui équivaut elle-même au montant imposable (plus TVA) afférent à la livraison du bien ou à la prestation du service sous-jacent.

La construction utilisée dans ces deux dispositions permet de garantir que la totalité des opérations imposables associées à un BUM – la fourniture d'un service de distribution et la livraison du bien la prestation du service sous-jacent – sont décrites et imposées de façon globale, neutre et transparente.

4. Bons de réduction

Des difficultés se posent dans le cas des bons de réduction lorsque la ristourne est supportée en dernier ressort par l'émetteur du bon plutôt que par l'entreprise qui procède à son échange. Afin d'éviter une complexe d'ajustements, il est proposé de considérer cette ristourne comme une prestation de services distincte effectuée par ladite entreprise en faveur de l'émetteur. Les mesures requises à cette fin sont exposées dans un nouveau point de l'article 25, le point e), et à l'article 74 *quater*.

5. Autres modifications techniques ou connexes

D'autres modifications techniques de la directive TVA sont requises en vue du bon fonctionnement de ces solutions, notamment en ce qui concerne le droit à déduction (article 169), le redevable de la taxe (article 193) et d'autres obligations (article 272). Des modifications techniques des articles 28 et 65 sont nécessaires au traitement correct des BUM et BUU respectivement.

3. EXPLICATION TECHNIQUE DES PRINCIPAUX ÉLÉMENTS DE LA PROPOSITION

Définition des bons et différents critères applicables, y compris en ce qui concerne le moment de la taxation (article 30 bis*, paragraphes 1 et 2, et article 30* ter*)*

Il importe que les règles en matière de TVA soient claires et cohérentes quant au moment où la taxe doit être imputée. Si les informations nécessaires à une taxation correcte ne sont pas disponibles au moment de la première émission d'un bon, il en résulte en pratique que la taxation ne peut être effectuée qu'au moment de l'échange. En l'absence de toute orientation à cet égard dans la directive TVA, il n'y a pas de consensus sur la question de savoir quels bons devraient être taxés au moment de leur émission et quels bons devraient être taxés au moment de leur échange. En conséquence, un État membre peut considérer un type particulier de bons (par exemple, les crédits téléphoniques prépayés[3]) comme un versement d'acompte imposable d'emblée, tandis qu'un autre traitera le même type de bons en taxant la livraison ou prestation finale[4]. Si un bon est émis dans le premier et échangé dans le second, la même opération sera soumise deux fois à la TVA. La position des deux États membres est légitime, mais le résultat est une double imposition. Dans la situation inverse, aucun État membre ne prélèverait la TVA et le résultat serait une non-imposition.

La double imposition qui découle de ces incohérences peut constituer, et constitue en effet, un obstacle aux systèmes commerciaux cherchant à tirer parti des possibilités offertes par le marché unique. À l'inverse, la non-imposition involontaire qui résulte de ces incohérences peut être exploitée à des fins illégitimes.

Pour remédier à ce problème, la proposition de règlement commence par définir les bons et les principales catégories de bons, en distinguant notamment les bons à usage unique (BUU) et les bons à usages multiples (BUM).

Un BUU donne à son détenteur le droit de recevoir des biens ou services déterminés dans des circonstances où le niveau de taxation (en particulier, le taux de la TVA), l'identité du fournisseur ou du prestataire et l'État membre dans lequel la livraison de biens ou prestation de services sous-jacente a lieu peuvent être d'emblée établis avec certitude. La TVA est réglée lorsque le bon est vendu. C'est par exemple le cas lorsqu'un prestataire de services vend (soit directement soit par intermédiaire) des bons qui donnent droit à une prestation de services (par exemple des services de télécommunications) dans un État membre particulier.

Un BUM donne à son détenteur le droit de bénéficier de biens ou de services, mais ces biens ou services ou l'État membre dans lequel ils sont destinés à être livrés ou fournis et imposés ne sont pas déterminés avec suffisamment de précision, de sorte que la TVA ne peut être calculée au moment où le bon est émis. C'est par exemple le cas lorsqu'une chaîne hôtelière internationale vise à promouvoir ses produits par l'intermédiaire de bons qui peuvent être utilisés pour régler une chambre d'hôtel dans n'importe lequel de ses établissements situés dans plusieurs États membres, ou encore celui des crédits prépayés pouvant être utilisés soit pour des télécommunications (taux de TVA normal), soit pour les transports publics (qui peuvent faire l'objet d'un taux réduit).

Distinction entre les bons et les instruments de paiement (article 30 bis*, paragraphe 2)*

Compte tenu des traitements TVA différents, la neutralité exige qu'il y ait entre les bons et les moyens de paiement plus généraux une distinction nette qui tienne compte de la nature

---

[3] Les crédits téléphoniques prépayés sont le type de bons le plus courant. L'étude économique jointe à l'analyse d'impact estime la valeur totale des crédits de téléphonie mobile prépayés dans l'UE à 38 milliards d'euros en 2008.

[4] Les différentes approches concernant le moment de l'imposition des bons sont décrites dans l'analyse d'impact qui accompagne la présente proposition.

intrinsèque de ceux-ci. Si une simple méthode de paiement acquiert certaines des caractéristiques des bons (par exemple, une carte à valeur stockée ou un crédit prépayé stocké sur un téléphone portable ou lié à celui-ci), il faudra examiner attentivement la nature essentielle de son fonctionnement. L'échange d'un bon contre des biens ou des services n'est pas un paiement mais plutôt l'exercice d'un droit consécutif à un paiement intervenu lorsque le bon a été émis ou a changé de mains. En revanche, lorsqu'un crédit stocké ou prépayé est utilisé pour couvrir le coût de biens ou de services, le droit de bénéficier de ces biens ou services ne naît que lorsque le paiement est effectué. D'un point de vue conceptuel, cette situation est fondamentalement différente de l'exercice d'un droit acquis par le détenteur d'un bon.

Les bons devraient toujours mener à la livraison de biens ou à la prestation de services et sont souvent émis pour promouvoir les ventes d'un fournisseur ou groupe de fournisseurs particulier ou faciliter les achats. Ces caractéristiques, lorsqu'elles sont combinées avec le droit de recevoir des biens ou des services (correspondant à une obligation de livrer ces biens ou fournir ces services) contribuent à distinguer les bons des instruments de paiement plus généraux (qui ne contiennent pas ce droit spécifique).

L'augmentation du nombre de dispositifs mobiles renforce la nécessité d'établir une distinction claire entre les crédits de télécommunications prépayés (qui sont des bons) et, de manière plus générale, les services de paiement mobile, qui sont susceptibles d'exploiter le système de facturation à l'avance des premiers. Les systèmes de paiement mobile permettent en règle générale à un consommateur d'utiliser son téléphone portable pour payer un éventail de plus en plus large de biens et de services en sus des services de télécommunications (et même d'effectuer des transferts d'argent). Si le système a pour objectif de faciliter le paiement d'une vaste gamme, parfois non limitée, d'articles, qui peuvent comprendre du contenu (fichiers de musique, jeux, cartes, données, etc.), d'autres services (stationnement, etc.) ou des biens (dans des distributeurs automatiques, par exemple), il devient difficile de le considérer comme un bon. La distinction entre un BUM (lorsque le détenteur a accès aux services de télécommunications, ainsi qu'à d'autres biens ou services spécifiés) et un service de paiement (dont l'objectif est de faciliter l'utilisation d'un crédit prépayé pour l'achat de biens ou de services, notamment auprès de fournisseurs ou prestataires tiers) dépend de l'existence d'un droit de recevoir des biens ou des services.

Par conséquent, les instruments qui peuvent présenter certaines des caractéristiques des bons mais dont le rôle premier est de servir de moyen de paiement devraient être exclus de la définition du bon. Tel est l'objet de l'article 30 *bis*, paragraphe 2.

Bons distribués dans le cadre d'une chaîne [article 25, point d), article 74 bis *et article 74* ter*]*

Les bons peuvent être distribués de nombreuses façons (par exemple dans les journaux, par des intermédiaires ou sur des produits dans les supermarchés).

Étant donné que les BUU peuvent être taxés dès leur émission, leur distribution est relativement simple. En revanche, la distribution de BUM par des intermédiaires dans le cadre d'une chaîne de vente peut se révéler plus compliquée.

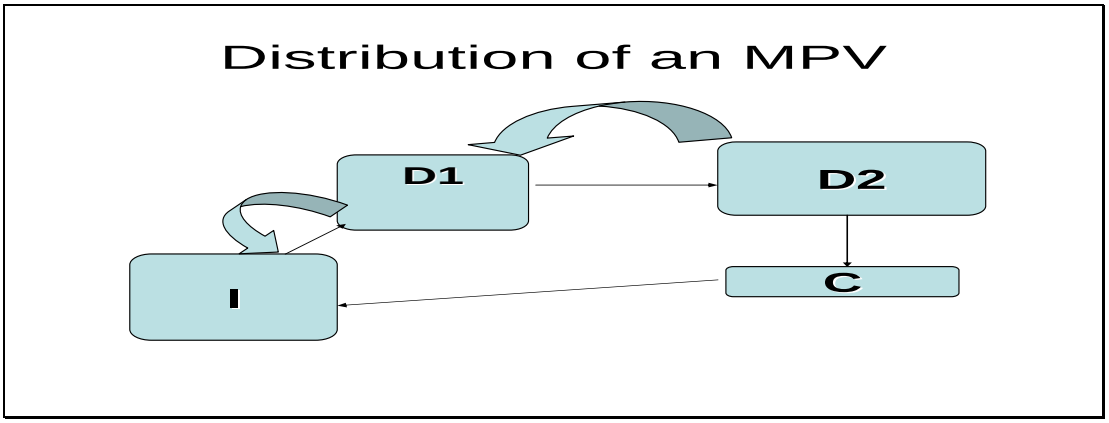
Il existe de nombreux s, mais dans un de ceux-ci, le prix auquel l'émetteur (I) vend le BUM au début de la chaîne diffère du prix final payé par le client en raison des marges commerciales des distributeurs. Le client qui achète le BUM à la fin de la chaîne paie un prix

plus élevé que la contrepartie obtenue par l'émetteur du bon au début de la chaîne. Si la marge n'est pas correctement comptabilisée, il y aurait une discordance entre la TVA (en aval) de l'émetteur et la TVA (en amont) que le client s'attend à trouver sur la facture s'il s'agit d'un assujetti disposant du droit à déduction.

Ce mécanisme est fréquent dans la distribution de bons de télécommunications prépayés.

Pour remédier à ce problème, il est proposé d'introduire un concept de valeur nominale, soit une valeur constante fixée au départ par l'émetteur du BUM, et de considérer toute différence positive entre cette valeur nominale et le prix payé par un distributeur du BUM comme la contrepartie d'un service de distribution. Le distributeur (D1) fournit un service de distribution (taxé) en faveur de l'émetteur (*issuer*, I). Le distributeur suivant (D2) fournit un service de distribution similaire au distributeur précédent (qui lui a vendu les BUM).

Cette situation peut être illustrée de la façon suivante.



Dans cet exemple, la société I (fournisseur de télécommunications) vend un BUM à un distributeur (D1) pour une valeur nominale de 100 EUR. D1 verse 80 EUR à l'émetteur. La différence entre la valeur nominale et le prix payé est donc de 20 EUR. Ce montant est réputé être la contrepartie (TVA comprise) du service de distribution fourni par le distributeur au fournisseur de télécommunications.

D1 doit délivrer à I une facture indiquant le coût du service de distribution et la TVA applicable. Dans l'hypothèse d'un taux de TVA de 25 %, le service de distribution sera de 16 EUR et la TVA de 4 EUR.

D1 vend alors le BUM à autre distributeur, D2, pour un montant de 90 EUR. Ici, D2 fournit un service de distribution à D1 et émet une facture reflétant la différence entre la valeur nominale (100 EUR) et le montant payé (90 EUR). Le service revient donc à 8 EUR, plus 2 EUR de TVA.

D2 vend ensuite le bon au client final (C) pour un montant de 100 EUR. C utilise le bon (crédit prépayé) pour acquérir des services de télécommunications ou autres auprès de I. Si ces services sont destinés à des fins professionnelles, C (un assujetti) recevra de la part de I une facture de 100 EUR, TVA comprise.

Aucune facture avec TVA n'est émise pour la vente du BUM à un quelconque stade de la chaîne de distribution.

En ce qui concerne I, le fournisseur de télécommunications et émetteur du BUM, la société aura fourni des services d'une valeur de 80 EUR avec une TVA en aval de 20 EUR (toujours dans l'hypothèse d'un taux de TVA constant de 25 % pour l'exemple). La société I aura supporté des coûts de distribution de 16 EUR (plus une TVA en amont de 4 EUR) afin de placer le BUM entre les mains du client final.

Neutralité des bons de réduction gratuits [article 25, point e), et article 74 quater*]*

Les bons de réduction gratuits donnent à leur détenteur le droit à une remise au moment de l'échange moyennant la livraison de biens ou la prestation de services déterminés. Si l'émetteur et l'entreprise procédant à l'échange du bon sont une seule et même personne, la base d'imposition de ces livraisons ou prestations est réduite à concurrence du montant de la ristourne (moins la TVA incorporée). Ainsi, le consommateur qui achète un produit valant 100 EUR ne payera que 95 EUR s'il utilise un bon de réduction de 5 EUR.

Dans la pratique, les articles visés par les bons de réduction passent souvent entre les mains de plusieurs assujettis (comme les grossistes, les distributeurs et le détaillant) avant d'atteindre le consommateur final. La ristourne est souvent remboursée par l'émetteur (par exemple le fabricant) à l'entreprise qui procède à l'échange du bon (par exemple un détaillant). Il peut même arriver que le consommateur paie le prix normal mais bénéficie d'une remise différée («*cash-back*») de la part de l'émetteur. À cet égard, des difficultés sont apparues en ce qui concerne la détermination du traitement fiscal approprié.

Aujourd'hui, sur la base de la jurisprudence constante de la Cour[5], l'émetteur original (grossiste ou fabricant) peut déduire le remboursement effectué en faveur de l'entreprise qui procède à l'échange du prix de la première vente des biens visés par le bon. Afin d'éviter une perte fiscale (les assujettis suivants de la chaîne ne doivent pas corriger leur TVA en amont), le remboursement est considéré comme un paiement d'un tiers effectué par le fabricant en faveur de l'entreprise procédant à l'échange du bon, qui doit être ajouté (à l'exception de la TVA incorporée) au montant imposable figurant sur la facture délivrée au client par ladite entreprise. Ainsi, dans l'exemple ci-dessus, l'entreprise qui procède à l'échange doit délivrer au client une facture de 100 EUR (TVA comprise), même si ce dernier n'a payé que 95 EUR.

Des problèmes subsistent toutefois lorsque ces adaptations doivent être effectuées à travers une chaîne de distribution (c'est une question complexe et les entreprises sont confrontées à des incohérences dans les règles relatives à la comptabilité et aux registres TVA) ou lorsque le bon est échangé dans un État membre autre que celui dans lequel il a été émis. Il n'existe pas de solution simple au conflit entre le droit à déduction du client (lorsque le bon est utilisé par un assujetti pour des biens ou services qui seront utilisés aux fins de son activité économique) et la réduction de la base d'imposition pour le fabricant. De plus, la jurisprudence ne permet pas de traiter la situation dans laquelle l'émetteur du bon n'est pas la source du remboursement.

Une modification appropriée des règles actuelles est donc proposée. Plutôt que de constituer une contrepartie payée par un tiers, le remboursement est dorénavant considéré comme la contrepartie (TVA incluse) de la fourniture d'un service d'échange. Plutôt que de réduire la

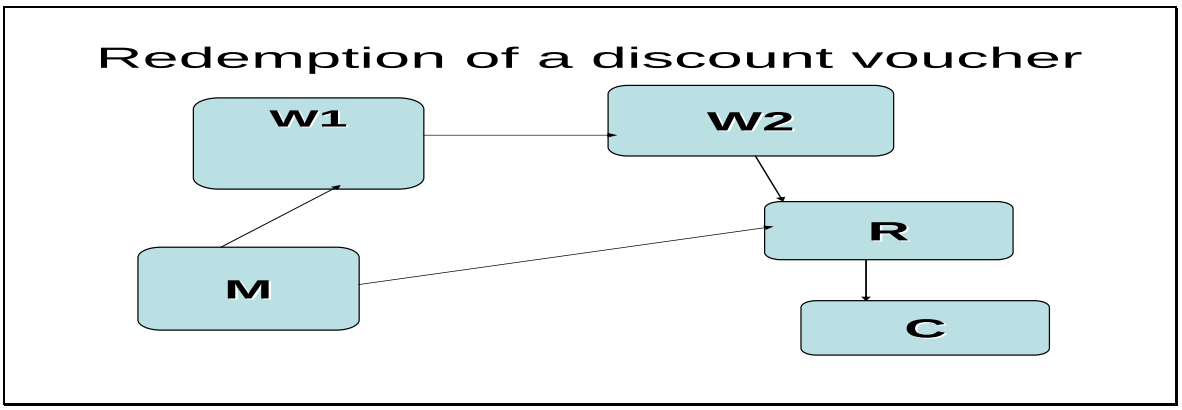
---

[5] Affaire C-317/94, Elida Gibbs Ltd contre Commissioners of Customs and Excise, Rec. 1996, p. I-5339; affaire C-427/98, Commission des Communautés européennes contre République fédérale d'Allemagne, Rec. 2002, p. I-8315.

base d'imposition de la première vente, le fabricant (qui délivre le bon) déduit la TVA en amont sur le service d'échange fourni par l'entreprise qui procède à l'échange du bon.

Lorsqu'un bon de réduction gratuit est présenté pour échange moyennant une livraison de biens ou une prestation de services, le prix payé sera toujours diminué de la valeur nominale du bon, mais la base d'imposition de la livraison ou de la prestation sera alors réduite. Ce montant imposable (plus la TVA) est le prix effectivement payé par le client. Dans l'exemple ci-dessus, cela signifie que la société qui procède à l'échange du bon émet une facture pour un montant de 95 EUR (TVA comprise). Le client ne peut en aucun cas déduire plus de TVA que ce qui est approprié et la neutralité est ainsi rétablie.

Cette situation peut être illustrée de la façon suivante.



La société M, un fabricant, vend des biens à un grossiste W1 pour un montant de 70 EUR. W1 vend ensuite ces biens pour un montant de 80 EUR à W2, qui, à son tour, les vend à R, un détaillant, pour 90 EUR (tous les chiffres sont TVA incluse).

R vend enfin les biens au client final (C) pour un montant de 100 EUR.

Afin de promouvoir les ventes, M distribue dans l'intervalle des bons de réduction gratuits de 5 EUR par l'intermédiaire de journaux, et C détient un de ces bons lorsqu'il effectue son achat. Ce bon est accepté comme règlement partiel par R, qui, à son tour, en demande le remboursement à M.

Aujourd'hui, ce remboursement autorise M à réduire le montant imposable de la livraison à W1. Toutefois, on considère qu'il est peu pratique de répercuter cette adaptation à travers la chaîne de distribution, et la CJUE a donc avancé comme solution de traiter le paiement de 5 EUR comme un paiement d'un tiers. Ce n'est cependant pas une solution idéale, car elle entraîne une perte fiscale si C est un assujetti (disposant du droit à déduction de la taxe en amont) ou si la chaîne de distribution est répartie dans plusieurs États membres (avec une acquisition intracommunautaires au taux zéro).

Pour remédier à ce problème, le point e) proposé à l'article 25 dispose que le paiement de 5 EUR constitue un service d'échange, pour lequel R remet une facture à M (les 5 EUR étant le montant TVA incluse). M ne doit plus ajuster le montant imposable de la première livraison, et C, qui paie en réalité 95 EUR, reçoit une facture pour ce montant (tous les chiffres comprennent la TVA).

CONSULTATION DES PARTIES INTERESSEES

La question du traitement TVA des bons a été examinée lors de séminaires Fiscalis en 2002 et 2006 avec des représentants des autorités fiscales des États membres. Il s'en est suivi une consultation publique en 2006, dont les résultats peuvent être consultés à l'adresse suivante:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_2992_fr.htm.

La plupart des contributions arrivent à la conclusion que les problèmes sont en grande partie imputables à l'application divergente des règles de TVA par les États membres, ce qui entraîne des problèmes particuliers pour les opérations intra-UE. Une interprétation harmonisée des règles actuelles est nécessaire, laquelle, de l'avis des répondants, requiert des modifications de la législation primaire. Une définition juridique des bons aux fins de la TVA a généralement été considérée comme essentielle.

Du fait de l'évolution des multiples fonctions offertes par les bons, la ligne de séparation avec les moyens de paiement classiques n'est pas toujours claire ni cohérente. En conséquence, de l'avis général, il est nécessaire de prêter une attention particulière à la neutralité du traitement entre systèmes ayant des fonctionnalités identiques.

ANALYSE D'IMPACT

Les problèmes rencontrés, auxquels la présente initiative cherche à remédier, sont imputables à des lacunes dans la législation, qui n'a pas suivi les évolutions commerciales récentes.

La proposition est accompagnée d'une analyse d'impact, qui conclut que la seule façon réaliste de remédier aux lacunes recensées consiste à moderniser la directive TVA en y introduisant de nouvelles dispositions relatives aux bons.

Deux autres options ont été envisagées: le statu quo et une approche juridique non contraignante. La première reviendrait à laisser les États membres résoudre les problèmes recensés. Ils pourraient mettre en place des solutions ad hoc ou demander des orientations à la Cour. La seconde pourrait par exemple prendre la forme de lignes directrices. Toutefois, aucune de ces options ne serait de nature à garantir la sécurité juridique ou un acte juridique modifiant les règles de TVA existantes. Les lacunes recensées, et notamment l'absence, dans la directive TVA, d'orientations qui permettraient de garantir un traitement cohérent par les États membres, sont particulièrement regrettables dans le domaine fiscal, où la sécurité juridique revêt une importance toute particulière.

Une étude réalisée par Deloitte figure en annexe de l'analyse d'impact. Elle confirme le bien-fondé économique de la présente proposition législative, notamment en ce qui concerne les conséquences réelles et potentielles des incohérences entre les États membres. Elle confirme également que les bons pour des services de télécommunications prépayés sont de loin la catégorie de bons la plus importante et que les différences de traitement fiscal dans ce domaine sont très répandues, ce qui peut donner lieu à des mécanismes d'évasion fiscale et à des distorsions de concurrence, voire rendre certaines activités économiques sans intérêt en raison des incertitudes fiscales.

ÉLEMENTS JURIDIQUES DE LA PROPOSITION

La proposition consiste en plusieurs modifications de la directive TVA visant à définir clairement les différents types de bons et à harmoniser leur traitement TVA. Elle se fonde sur l'article 113 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE).

Principe de subsidiarité

Les modifications proposées sont nécessaires afin de clarifier et d'harmoniser les règles régissant le traitement TVA des bons. Cet objectif ne peut pas être réalisé de manière satisfaisante par les États membres.

Premièrement, les règles de TVA applicables sont établies dans la directive TVA. Ces règles ne peuvent être modifiées que par le processus législatif de l'UE.

Deuxièmement, l'action isolée des États membres ne permettrait pas d'atteindre l'objectif d'une application uniforme de la TVA en raison de la possibilité d'interprétation divergente des règles. La législation actuelle n'est pas claire et son application disparate par les États membres est la principale cause des problèmes rencontrés. Pour clarifier le traitement TVA des biens et services fournis en échange de bons, il est nécessaire de modifier la directive TVA.

Le champ d'application de la proposition est limité à ce qui ne peut être réalisé qu'au moyen de la législation de l'UE. Par conséquent, la proposition est conforme au principe de subsidiarité.

Principe de proportionnalité

Les modifications de la directive 2006/112/CE sont nécessaires compte tenu des problèmes recensés et devraient permettre d'apporter des solutions susceptibles de répondre aux objectifs. Ces solutions contribueront à assurer la neutralité fiscale, à réduire les coûts de conformité et à éliminer le risque de double imposition, de sorte que les opérateurs économiques pourront affecter leurs ressources de manière plus efficiente. Des règles claires instituant des conditions de concurrence égales réduiront les risques d'évasion fiscale et garantiront la sécurité juridique à la fois pour les contribuables et les administrations fiscales.

La proposition est donc conforme au principe de proportionnalité.

Simplification

La proposition apporte une simplification en catégorisant et définissant clairement les différents types de bons, en harmonisant le traitement TVA de chaque type de bons et en renforçant la neutralité fiscale en ce qui concerne les bons de réduction.

Choix des instruments

L'instrument proposé est une directive. Aucun autre moyen ne serait approprié étant donné que le traitement TVA des bons concerne plusieurs articles de la directive TVA. Les objectifs définis ci-dessus ne peuvent donc être réalisés que par une directive modificative.

Tableau de correspondance

Les États membres sont tenus de communiquer à la Commission le texte des dispositions nationales transposant la directive, ainsi qu'un ou plusieurs documents expliquant la relation entre les composantes de la directive et les dispositions correspondantes des mesures nationales de transposition. L'exigence de ces documents est justifiée et proportionnée au regard de la directive, étant donné qu'elle permettra de faire en sorte que les contribuables soient bien au fait de leurs droits et obligations en ce qui concerne les opérations portant sur les bons, en particulier dans le cas des opérations intra-UE.

4. INCIDENCE BUDGÉTAIRE

La proposition n'a pas d'incidence sur le budget de l'Union européenne.

5. EXPLICATION DÉTAILLÉE DE LA PROPOSITION

Article 25

Point d)

Lorsque des BUM passent par des chaînes de distribution, le traitement TVA de toute marge ou commission réalisée ou perçue par le distributeur doit être clair et cohérent. À cette fin, il convient de prévoir expressément qu'il s'agit d'une prestation de services imposable.

Point e)

L'objectif du point e) est de veiller à ce que, lorsqu'un bon donnant droit à une ristourne ou un rabais est émis gratuitement et échangé par un assujetti autre que l'émetteur et que cet assujetti est remboursé par l'émetteur, cette opération soit considérée comme une prestation de services effectuée par l'entreprise qui procède à l'échange en faveur de l'émetteur. Cette manière de procéder permettra de garantir que la base d'imposition et la TVA figurant sur la facture délivrée par l'entreprise qui procède à l'échange correspond à la somme effectivement payée par le client/l'assujetti.

Article 28

La modification de cet article vise à éviter des charges administratives excessives en cas de chaîne de transactions impliquant des BUM.

Les BUM ne sont pas taxés lorsqu'ils changent de main, mais uniquement lors de leur échange. Sans cette clarification, il existe un risque que, lorsque le bon est échangé et le taux de TVA connu, d'aucuns estiment nécessaire d'effectuer les ajustements correspondants à toutes les étapes précédentes de la chaîne de distribution (en fonction du taux applicable aux biens ou services fournis).

Cet ajustement tardif et rétroactif de la TVA serait excessivement lourd et aurait pour effet de décourager l'activité économique sans vraiment générer de recettes fiscales supplémentaires (en supposant que la TVA en amont soit récupérée à chaque étape). Pour éviter cela, il convient de ne pas appliquer la TVA sur la fourniture d'un bon tout au long de la chaîne, mais uniquement au stade final, lors de l'échange.

Cette disposition doit être lue en liaison avec la disposition de l'article 25 prévoyant que la marge de distribution des BUM est taxée séparément, en tant que service distinct. Ces deux dispositions ont pour conséquence que les biens ou services sous-jacents auxquels le BUM donne droit sont taxés au moment de l'échange, c'est-à-dire au bon endroit et au bon moment, tandis que la marge du distributeur est taxée comme une prestation de services à chaque fois qu'elle est réalisée, c'est-à-dire à chaque fois que le BUM change de mains.

Article 30 *bis*

Comme expliqué plus haut, cet article définit les bons et fixe des limites en matière de fonctionnalité, afin d'établir une distinction entre les bons et les moyens de paiement plus généraux. La distinction entre BUU et BUM tient à la question de savoir s'il existe suffisamment de certitudes pour prélever la taxe au moment de l'émission du bon ou s'il est nécessaire d'attendre jusqu'à la livraison des biens ou la prestation des services concernés. Pour un BUU, il doit y avoir certitude quant à l'identité de la partie qui assume l'obligation, inhérente au bon, de livrer les biens ou de fournir les services.

Les bons autres que ceux émis à titre onéreux entraînent des conséquences spécifiques en matière de TVA, qui sont traitées séparément.

Article 30 *ter*

Conformément à cet article, lorsqu'un bon donne droit à une livraison de biens ou à une prestation de services, l'octroi de ce droit et la livraison ou prestation subséquente des biens ou des services sont liés et doivent être considérés comme une seule et même opération.

Étant donné que le traitement fiscal de cette opération doit être le même que celui qui aurait été appliqué si les biens avaient été livrés ou les services fournis indépendamment de l'utilisation d'un bon, le lieu de livraison ou de prestation et le taux applicable doivent être déterminés en fonction des biens livrés ou des services fournis. Il ressort aussi de cet article que les BUM sont taxés lors de l'échange, tandis que les BUU le sont lors de la vente (voir article 65).

Afin d'éviter toute confusion, il est également nécessaire de veiller à ce que l'utilisation d'un bon dans une opération qui relève du régime particulier des agences de voyages n'interfère pas avec les règles de fonctionnement de ce régime.

Article 65

Le paragraphe ajouté à cet article traite de l'exigibilité de la taxe dans le cas des BUU. Comme c'est le cas pour les acomptes, la taxe devient exigible au moment de la réception du paiement et sur la base du montant reçu.

Article 66

Cet article est modifié pour éviter que les États membres ne puissent déroger aux dispositions de l'article 65 en ce qui concerne les BUU. Autrement, les règles relatives à l'exigibilité de la taxe sur ces bons pourraient toujours différer selon les États membres et éventuellement se traduire par des cas de double imposition ou de non-imposition.

Article 74 *bis*

Cet article traite de la base d'imposition pour les livraisons ou prestations dans lesquelles des BUM sont utilisés, y compris lorsque ceux-ci sont partiellement échangés. Il introduit également la notion de «valeur nominale», essentielle au bon fonctionnement de la taxe, en particulier pour les opérations intra-UE, dans la mesure où elle garantit que la valeur d'un BUM reste constante du début à la fin de la chaîne de distribution.

La valeur nominale est définie (à l'article 74 *bis*, paragraphe 2) comme tout ce qui est ou doit être reçu en échange d'un bon par l'émetteur du bon. Cette manière de procéder est nécessaire pour que l'on puisse tenir compte de la valeur du service de distribution fourni par un distributeur (principal ou commissionnaire) d'un BUM dans une chaîne de vente. La marge réalisée par le distributeur doit en effet être traitée comme la contrepartie (TVA comprise) d'un service de distribution soumis à la taxe (voir article 25).

La valeur nominale d'un BUM est un montant TVA comprise. Le montant de la TVA incorporée ne sera connu que lors de l'échange, lorsque, sur la base du taux de TVA applicable aux biens et services reçus en échange du bon, il sera possible de scinder la valeur nominale entre le montant de la TVA et le montant imposable.

Si un client a payé plus que la valeur nominale, cela signifie qu'un distributeur a facturé une marge, et le client aurait alors droit à une facture séparée pour cette différence (qui n'apparaîtra bien entendu pas sur la facture afférente à la livraison de biens ou à la prestation de services). Si le client a payé moins que la valeur nominale, cela peut être dû au fait qu'un distributeur a réalisé une perte, mais, en tout état de cause, la contrepartie reçue par l'émetteur reste inchangée.

Article 74 *ter*

Cet article définit le mode de calcul de la marge du distributeur en cas de livraison ou de prestation dans laquelle un BUM est utilisé. À cet égard, la base d'imposition du service de distribution fourni correspond à la différence entre la valeur nominale du BUM et le montant effectif payé par l'acquéreur.

Le montant total de la taxe pour les services de distribution est constant, quel que soit le nombre de parties intervenant dans la chaîne de vente. Au cas où plus d'un distributeur est concerné, le montant total de la taxe pour les services de distribution est réparti entre les distributeurs (voir l'exemple relatif à la distribution d'un BUM).

Article 74 *quater*

Dès lors qu'un bon de réduction gratuit ne doit plus être considéré comme la contrepartie versée par un tiers pour une livraison de biens ou une prestation de services, il convient de définir des règles claires concernant la détermination de la base d'imposition du service d'échange introduit à l'article 25, point e).

Article 169

Le paragraphe ajouté dans cet article vise à garantir la cohérence dans le droit à déduction.

Si l'émetteur d'un BUM échange le bon contre des opérations soumises à la taxe, l'article 168, prévoit qu'il peut déduire la TVA due ou acquittée en relation avec l'émission de ce bon.

Afin d'offrir des conditions de concurrence équitables, il convient de préciser que, lorsque des BUM sont échangés, dans le cadre d'opérations qui ouvrent droit à déduction, par une personne autre que l'émetteur, ce dernier conserve le droit à déduction de la TVA due ou acquittée sur les dépenses liées à l'émission du bon. Il peut notamment s'agir de coûts d'impression ou d'encodage.

Cette disposition est nécessaire lorsqu'un BUM est échangé par une personne autre que l'émetteur. Le remboursement effectué consécutivement par l'émetteur en faveur de l'entreprise qui procède à l'échange est hors champ. En l'absence d'une telle disposition, l'émetteur ne serait pas en mesure de maintenir un droit à déduction.

Article 193

Le paragraphe ajouté dans cet article précise que c'est toujours l'entreprise qui procède à l'échange d'un BUM qui effectue la livraison de biens ou la prestation de services imposable et que c'est donc elle qui est redevable du paiement de la TVA. Ce point est important dans le cas où l'émetteur et l'entreprise qui procède à l'échange du bon sont différents. Seule cette dernière connaît la nature, le moment et le lieu des livraisons de biens ou prestations de services effectuées.

Article 272

L'objectif de la modification de cet article est de veiller à ce que les informations sur les prestations transfrontalières de services, y compris celles relatives aux bons, soient reçues par tous les États membres dans lesquels la taxe due, afin de garantir que la TVA puisse être correctement évaluée et perçue sur le territoire de ces derniers. Il convient notamment que l'obligation pour les assujettis d'être identifiés à la TVA et de déposer des états récapitulatifs complets s'appliquent de manière uniforme dans tous les États membres.

2012/0102 (CNS)

Proposition de

DIRECTIVE DU CONSEIL

modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le traitement des bons

LE CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment son article 113,

vu la proposition de la Commission européenne,

après transmission du projet d'acte législatif aux parlements nationaux,

vu l'avis du Parlement européen[6],

vu l'avis du Comité économique et social européen[7],

statuant conformément à une procédure législative spéciale,

considérant ce qui suit:

(1) La directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée[8] établit des règles concernant le moment et le lieu des livraisons de biens et prestations de services, la base d'imposition, l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et le droit à déduction. Ces règles ne sont toutefois pas suffisamment claires et complètes pour garantir un traitement fiscal cohérent des opérations dans le cadre desquelles des bons sont utilisés, ce qui a des conséquences indésirables sur le bon fonctionnement du marché intérieur.

(2) Afin de garantir un traitement uniforme et sûr, d'éviter les incohérences, les distorsions de concurrence, la double imposition ou la non-imposition et de réduire les risques d'évasion fiscale, il est nécessaire de prévoir des règles particulières applicables au traitement TVA des bons.

(3) Pour identifier clairement les bons aux fins de la TVA et distinguer ces derniers des autres instruments de paiement, il est nécessaire de définir les bons, qui peuvent se présenter sous forme matérielle ou électronique, en déterminant leurs caractéristiques essentielles, en particulier la nature du droit qui leur est attaché et les obligations assumées par l'émetteur.

---

6 JO C du …, p. ...
7 JO C du …, p. ...
8 JO L 347 du 11.12.2006, p. 1.

(4) Le traitement TVA des opérations associées aux bons dépend des caractéristiques spécifiques du bon. Par conséquent, il est nécessaire d'opérer une distinction entre différents types de bons et d'inscrire cette distinction dans la législation de l'Union.

(5) Le droit de recevoir des biens ou des services ou de bénéficier d'une ristourne participe de la nature d'un bon. Ce droit peut être transféré d'une personne à une autre avant que le bon ne soit finalement échangé. Pour éviter le risque de double imposition, si le service correspondant à ce droit est taxé, il est nécessaire d'établir que le transfert de ce droit et la livraison ou prestation effectuée en échange du bon doivent être considérées comme une seule opération.

(6) Une livraison de biens ou une prestation de services peut faire l'objet d'un paiement direct ou donner lieu à l'utilisation d'un bon. Afin de garantir la neutralité dans le traitement de ces opérations, il convient que la taxe frappant l'opération unique soit déterminée par les biens livrés ou les services fournis en contrepartie du bon.

(7) Le régime de la marge bénéficiaire des agences de voyages prévoit la taxation dans l'État membre où l'agence de voyages est établie. Pour éviter un déplacement du lieu de taxation, il convient de préciser que les biens livrés ou les services fournis en échange de bons restent couverts par ce régime.

(8) Les bons sont souvent distribués par un agent ou passent par une chaîne de distribution fondée sur l'achat et la revente ultérieure. Afin de préserver la neutralité, il est essentiel que le montant de TVA à payer sur les biens livrés ou les services fournis en échange du bon reste intact. À cet effet, il y a lieu de fixer la valeur des bons à usages multiples au moment de leur émission.

(9) Lorsqu'un assujetti agissant en son nom propre mais pour le compte d'une autre personne distribue des bons, cet assujetti est normalement réputé avoir reçu et fourni les bons personnellement. Si la distribution concerne des bons à usages multiples dont la taxation n'a lieu que lors de l'échange du bon, il en résulterait des ajustements à tous les stades de la chaîne de distribution, sans réelles nouvelles recettes fiscales. Pour éviter des charges administratives excessives, un assujetti chargé de la distribution de ce type de bons ne devrait pas être considéré comme ayant reçu et fourni le bon personnellement.

(10) Il est nécessaire de préciser le traitement fiscal des opérations liées à la distribution des bons à usages multiples. Lorsque ces bons sont achetés en-dessous de leur valeur pour être revendus à un prix plus élevé, il convient de taxer le service de distribution sur la base de la marge réalisée par l'assujetti.

(11) Les bons peuvent porter sur la livraison de biens ou la prestation de services par-delà les frontières. Si les règles en matière d'exigibilité diffèrent selon les États membres, il pourrait en résulter une double imposition ou une non-imposition. Pour éviter cette situation, il convient de n'autoriser aucune dérogation à la règle en vertu de laquelle la TVA devient exigible au moment de la livraison de biens ou de la prestation de services.

(12) En cas de versement d'acomptes avant la livraison ou la prestation correspondante, la TVA est toutefois due sur le montant payé. Il y a lieu de préciser que cette règle couvre également les paiements effectués pour les bons donnant droit à une livraison de biens ou à une prestation de services dont le lieu et le niveau de taxation sont

connus (bons à usage unique). Pour les autres bons (bons à usages multiples), la TVA ne devrait devenir exigible que lors de l'échange du bon.

(13) Certains bons donnent droit à une ristourne sur la livraison de biens ou la prestation de services. Dans la mesure où la réduction de prix sert principalement à promouvoir les biens et services de l'émetteur du bon, il convient de prévoir que l'échange du bon par le fournisseur des biens ou le prestataire des services constitue un service fourni par ce dernier en faveur de l'émetteur.

(14) Afin de respecter le principe de neutralité, dans les cas où une réduction du prix des biens et services est accordée en échange d'un bon, il convient que le remboursement obtenu de l'émetteur du bon par l'entreprise procédant à l'échange de celui-ci constitue la base d'imposition du service promotionnel fourni au premier par la seconde.

(15) Dans la mesure où les biens livrés ou les services fournis lors de l'échange d'un bon sont taxés, l'assujetti a le droit de déduire la TVA due sur les dépenses en relation avec l'émission du bon. Il y a lieu de préciser que ces montants de TVA sont déductibles même si les biens ou les services sont livrés ou fournis par une personne autre que l'émetteur du bon.

(16) Plusieurs assujettis peuvent intervenir dans l'émission, la distribution et l'échange d'un bon mais, dans le cas des bons à usages multiples, seule l'entreprise qui procède à l'échange du bon connaît la nature, le moment et le lieu des livraisons ou prestations correspondantes. Afin de garantir que le montant de TVA soit correct, il convient que cette entreprise soit dans tous les cas la personne redevable du paiement, aux autorités fiscales, de la TVA due sur les biens livrés ou les services fournis.

(17) Lorsque la distribution ou l'échange d'un bon donne lieu en soi à une prestation de services distincte des biens ou services acquis en échange du bon, et que cette prestation est transfrontalière, il importe que les obligations en matière de TVA soient respectées pour veiller à une application et une perception correctes de la TVA due.

(18) Étant donné que les objectifs de l'action envisagée, à savoir la simplification, la modernisation et l'harmonisation des règles de TVA applicables aux bons, ne peuvent pas être réalisés de manière suffisante par les États membres et peuvent donc être mieux réalisés au niveau de l'Union, cette dernière peut prendre des mesures conformément au principe de subsidiarité consacré à l'article 5 du traité sur l'Union européenne. Conformément au principe de proportionnalité tel qu'énoncé audit article, la présente directive n'excède pas ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs.

(19) Conformément à la déclaration politique commune des États membres et de la Commission du 28 septembre 2011 sur les documents explicatifs[9], les États membres se sont engagés à joindre à la notification de leurs mesures de transposition, dans les cas où cela se justifie, un ou plusieurs documents expliquant le lien entre les éléments d'une directive et les parties correspondantes des instruments nationaux de transposition. En ce qui concerne la présente directive, le législateur considère que la transmission de ces documents se justifie.

---

9 JO C 369 du 17.12.2011, p. 14.

(20) Il convient dès lors de modifier la directive 2006/112/CE en conséquence,

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE DIRECTIVE:

Article premier

La directive 2006/112/CE est modifiée comme suit:

1) À l'article 25, les points d) et e) suivants sont ajoutés:

«d) la distribution d'un bon à usages multiples par un assujetti autre que l'émetteur du bon, lorsque le bon lui est livré pour un prix inférieur à la valeur nominale par l'émetteur du bon ou par un autre assujetti agissant en son nom propre;

e) l'échange d'un bon de réduction gratuit, lorsque l'assujetti qui livre les biens ou fournit les services afférents audit bon bénéficie d'une contrepartie de la part de l'émetteur du bon.»

2) À l'article 28, l'alinéa suivant est ajouté:

«Toutefois, le premier alinéa ne s'applique pas lorsque l'assujetti s'entremet dans la fourniture d'un bon à usages multiples.»

3) Au titre IV «Opérations imposables», le chapitre 5 suivant est inséré:

«Chapitre 5

Dispositions communes aux chapitres 1 et 3

«Article 30 bis

1. On entend par «bon» un instrument qui donne à son détenteur le droit de bénéficier d'une livraison de biens ou d'une prestation de services, ou d'une ristourne ou d'un rabais dans le cadre d'une livraison de biens ou d'une prestation de services, et qui est assorti d'une obligation correspondante de garantir ce droit.

On entend par «bon à usage unique» un bon qui donne à son détenteur le droit de bénéficier d'une livraison de biens ou d'une prestation de services pour laquelle le lieu de la livraison ou de la prestation et le taux de TVA applicable sont connus au moment de l'émission du bon.

On entend par «bon à usages multiples» tout bon autre qu'un bon de réduction qui ne constitue pas un bon à usage unique.

On entend par «bon de réduction» un bon qui donne à son détenteur le droit de bénéficier d'une ristourne ou d'un rabais dans le cadre d'une livraison de biens ou d'une prestation de services.

2. Un service de paiement au sens de la directive 2007/64/CE n'est pas considéré comme un bon.

Article 30 ter

La fourniture d'un bon donnant à son détenteur le droit de bénéficier d'une livraison de biens ou d'une prestation de services et la livraison de biens ou la prestation de services subséquente correspondante sont considérées comme une seule et même opération.

Cette opération est traitée de la même manière qu'une livraison de biens ou une prestation de services dans le cadre de laquelle les biens ou les services n'auraient pas été livrés ou fournis en échange de l'utilisation d'un bon.

Lorsqu'un bon donne à son détenteur le droit de bénéficier d'une livraison de biens ou d'une prestation de services relevant du régime de la marge applicable aux agences de voyages, la livraison de biens ou la prestation de services est traitée aux fins de la TVA conformément aux règles régissant ce régime.»

4) L'article 65 est remplacé par le texte suivant:

«*Article 65*

En cas de versements d'acomptes avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée, y compris en relation avec un bon à usage unique, la taxe devient exigible au moment de l'encaissement, à concurrence du montant encaissé.»

5) À l'article 66, le deuxième alinéa est remplacé par le texte suivant:

«Toutefois, la dérogation prévue au premier alinéa ne s'applique pas lorsque le paiement s'effectue en échange d'un bon ni en ce qui concerne les prestations de services pour lesquelles la taxe est due par le preneur de services en application de l'article 196.»

6) Les articles 74 *bis*, 74 *ter* et 74 *quater* suivants sont insérés:

«*Article 74* bis

1 La base d'imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services réalisée en échange d'un bon à usages multiples est égale à la valeur nominale de ce bon ou, en cas d'échange partiel, à la partie de la valeur nominale qui correspond à l'échange partiel de ce bon, diminuée du montant de la TVA due sur les biens livrés ou les services fournis.

2 La valeur nominale d'un bon à usages multiples comprend tout montant, y compris la TVA, obtenu ou à obtenir par l'émetteur du bon à titre de contrepartie.

Article 74 ter

En ce qui concerne la prestation des services de distribution visés à l'article 25, point d), la base d'imposition est égale à la différence entre la valeur nominale du bon et le prix d'achat payé, diminuée du montant de la TVA afférente au service de distribution fourni.

Article 74 quater

En ce qui concerne la prestation des services d'échange visés à l'article 25, point e), la base d'imposition est égale à la réduction de prix octroyée à l'acquéreur ou au preneur et remboursée par l'émetteur du bon, diminuée du montant de la TVA afférente au service d'échange fourni.»

7) À l'article 169, le point d) suivant est ajouté:

«d) les opérations relatives au paiement, par l'émetteur d'un bon, d'une contrepartie en faveur de l'assujetti qui effectue la livraison de biens ou la prestation de services à laquelle le bon se rapporte, dans la mesure où les biens livrés ou les services fournis ouvrent droit à déduction.»

8) À l'article 193, l'alinéa suivant est ajouté:

«Lorsqu'une transaction unique visée à l'article 30 *ter* consiste en la fourniture d'un bon à usages multiples et en une livraison de biens ou prestation de services subséquente, l'assujetti qui procède à l'échange du bon est considéré comme ayant effectué la livraison ou la prestation imposable.»

9) L'article 272 est modifié comme suit:

a) au paragraphe 1, le point b) est remplacé par le texte suivant:

«b) les assujettis qui n'effectuent aucune des opérations suivantes:

i) les opérations visées aux articles 20, 21, 22, 33, 36, 138 et 141;

ii) les opérations visées à l'article 44, mais uniquement dans le cas où la taxe est due par le preneur conformément à l'article 196;»

b) le paragraphe 2 est remplacé par le texte suivant:

«2. Lorsqu'ils font usage de la faculté prévue au paragraphe 1, premier alinéa, points d) ou e), les États membres prennent les mesures nécessaires à l'application correcte du régime transitoire de taxation des opérations intracommunautaires.»

Article 2

1. Les États membres adoptent et publient, au plus tard le 1er janvier 2014, les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la présente directive. Ils communiquent immédiatement à la Commission le texte de ces dispositions.

Ils appliquent ces dispositions à partir du 1er janvier 2015.

Lorsque les États membres adoptent ces dispositions, celles-ci contiennent une référence à la présente directive ou sont accompagnées d'une telle référence lors de

leur publication officielle. Les modalités de cette référence sont arrêtées par les États membres.

2. Les États membres communiquent à la Commission le texte des dispositions essentielles de droit interne qu'ils adoptent dans le domaine couvert par la présente directive.

Article 3

La présente directive entre en vigueur le vingtième jour suivant celui de sa publication au *Journal officiel de l'Union européenne*.

Article 4

Les États membres sont destinataires de la présente directive.

Fait à Bruxelles, le

Par le Conseil
Le président