

ARRÊT DE LA COUR

15 octobre 2002 *

Dans l'affaire C-427/98,

Commission des Communautés européennes, représentée initialement par MM. E. Traversa et A. Buschmann, puis par MM. E. Traversa et K. Gross, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République fédérale d'Allemagne, représentée par MM. W.-D. Plessing et C.-D. Quassowski, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

* Langue de procédure: l'allemand.

soutenue par

Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, représenté initialement par M. J. E. Collins, en qualité d'agent, puis par M^{me} R. Magrill, en qualité d'agent, assistée de M. R. Anderson, barrister, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie intervenante,

ayant pour objet de faire constater que, en n'arrêtant pas les dispositions permettant de rectifier la base d'imposition dans le cas d'un remboursement de bons de réduction, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 11 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), dans sa version résultant de la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, modifiant la directive 77/388 et portant nouvelles mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée — champ d'application de certaines exonérations et modalités pratiques de leur mise en œuvre (JO L 102, p. 18),

LA COUR,

composée de MM. G. C. Rodríguez Iglesias, président, J.-P. Puissochet, R. Schintgen et C. W. A. Timmermans, présidents de chambre, MM. C. Gulmann, D. A. O. Edward, V. Skouris (rapporteur), M^{mes} F. Macken, N. Colneric, MM. S. von Bahr et J. N. Cunha Rodrigues, juges,

avocat général: M. F. G. Jacobs,
greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les parties en leur plaidoirie à l'audience du 29 mai 2001, au cours de laquelle la Commission a été représentée par MM. E. Traversa et K. Gross, la République fédérale d'Allemagne par M. W.-D. Plessing et le Royaume-Uni par M. J. E. Collins, assisté de M. K. Parker, QC,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 20 septembre 2001,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par requête déposée au greffe de la Cour le 26 novembre 1998, la Commission des Communautés européennes a introduit, en vertu de l'article 169 du traité CE (devenu article 226 CE), un recours visant à faire constater que, en n'arrêtant pas les dispositions permettant de rectifier la base d'imposition dans le cas d'un remboursement de bons de réduction, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 11 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1),

dans sa version résultant de la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, modifiant la directive 77/388 et portant nouvelles mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée — champ d'application de certaines exonérations et modalités pratiques de leur mise en œuvre (JO L 102, p. 18, ci-après la «sixième directive»).

- 2 Par ordonnance du président de la Cour du 22 juin 1999, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a été autorisé à intervenir au soutien des conclusions de la République fédérale d'Allemagne.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

- 3 L'article 11, A, paragraphes 1, sous a), et 3, sous b), de la sixième directive prévoit:

«A. À l'intérieur du pays

1. La base d'imposition est constituée:

- a) pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées sous b), c) et d), par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à

obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations;

[...]

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

[...]

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

4 Aux termes de l'article 11, C, paragraphe 1, premier alinéa, de la sixième directive:

«En cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération, la base d'imposition est réduite à due concurrence dans les conditions déterminées par les États membres.»

5 L'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive dispose:

«Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujéti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée à l'intérieur du pays pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujéti».

6 Conformément à l'article 20, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive:

«La déduction initialement opérée est régularisée suivant les modalités fixées par les États membres, notamment:

[...]

b) lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration, notamment en cas [...] de rabais obtenus; [...]

7 En vertu de l'article 21, point 1, sous c), de la sixième directive:

«La taxe sur la valeur ajoutée est due:

1) en régime intérieur:

[...]

c) par toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une facture ou tout document en tenant lieu».

La réglementation nationale

8 Aux termes de l'article 10, paragraphe 1, première à troisième phrases, de l'Umsatzsteuergesetz (loi allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), dans la version en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1993 (BGBl. 1993 I, p. 365), telle que rectifiée le 25 juin 1993 (BGBl. 1993 I, p. 1160, ci-après l'«UStG»), la base d'imposition de la taxe sur le chiffre d'affaires se calcule comme suit:

«Le chiffre d'affaires est calculé selon la rémunération perçue pour les livraisons, les autres prestations (article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, première phrase) et les

acquisitions intracommunautaires (article 1^{er}, paragraphe 1, point 5). La rémunération est constituée par tout ce que mobilise le bénéficiaire de la prestation pour obtenir cette dernière, à l'exclusion cependant de la taxe sur le chiffre d'affaires. Fait également partie de la rémunération ce qui est fourni à l'entrepreneur pour la prestation par une personne autre que le bénéficiaire de la prestation.»

- 9 L'article 17, paragraphe 1, de l'UStG dispose:

«En cas de modification de la base de calcul d'un chiffre d'affaires imposable au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 1, points 1 à 3,

1. l'entrepreneur qui a réalisé ce chiffre d'affaires doit rectifier en conséquence le montant d'impôt qui est dû,

et

2. l'entrepreneur destinataire doit rectifier en conséquence le montant d'impôt qu'il est en droit de déduire à ce titre;

ceci s'applique par analogie dans le cas de l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 5. Il est possible de renoncer à la rectification de la déduction de l'impôt payé en amont pour autant qu'un entrepreneur tiers paie à l'administration des Finances le montant de l'impôt correspondant à la diminution de la rémunération; dans ce cas, l'entrepreneur tiers est le débiteur de l'impôt. Les rectifications visées à la première phrase doivent être effectuées pour la période d'imposition au cours de laquelle a eu lieu la rectification de la base de calcul de l'impôt.»

La procédure précontentieuse

- 10 Dans une lettre du 31 juillet 1992 envoyée à chacun des États membres, la Commission a demandé si, dans l'État membre concerné, un fabricant qui émet des bons relatifs à ses produits a l'autorisation de réduire à due concurrence sa base d'imposition, lorsqu'il rembourse le montant indiqué sur le bon au détaillant qui a accordé une réduction de prix au consommateur final sur présentation de ce même bon.
- 11 Dans sa réponse du 10 novembre 1992, le gouvernement allemand a expliqué, notamment, ce qui suit:

«La condition applicable à une rectification de la taxe et de la taxe en amont, conformément à l'article 17, paragraphe 1, de l'UStG, est [...] qu'il y ait une modification de la base de calcul du chiffre d'affaires du fournisseur par rapport à son client direct. Elle ne s'applique donc qu'aux réductions de prix (diminutions de rémunération) dues au fait que l'entrepreneur rend la rémunération à celui qui l'a versée. Un remboursement effectué par le fabricant non pas au profit du bénéficiaire de la prestation, mais d'une autre personne figurant dans la chaîne de distribution, n'entraîne pas de diminution de rémunération pour le fabricant. Si le fabricant émet un bon que le consommateur final peut directement racheter ou qu'il peut racheter par l'intermédiaire d'un commerçant, ou s'il rembourse au consommateur final un montant d'argent, il n'y a donc pas de diminution de la base de calcul au sens de l'article 17, paragraphe 1, de l'UStG.»

- 12 Dans une lettre de mise en demeure adressée au gouvernement allemand le 18 janvier 1994, la Commission a fait valoir que la législation allemande viole les principes de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), notamment l'article 11 de la sixième directive, en ce qu'elle dénie à un grossiste le droit à une

réduction de sa base d'imposition et à une rectification à due concurrence de sa taxe sur le chiffre d'affaires, lorsque, sur présentation d'un bon, il rembourse une partie du prix à un détaillant auquel il n'est pas directement lié dans la chaîne de distribution.

- 13 Par lettre du 11 avril 1994, le gouvernement allemand a répondu que les hypothèses retenues dans cette lettre de mise en demeure s'écartaient de celles que la Commission avait retenues dans sa lettre du 31 juillet 1992, en ce que, dans ladite lettre de mise en demeure, la Commission aurait supposé que le fabricant s'engageait à rembourser au détaillant le montant du bon et que ce remboursement passait par le grossiste.

- 14 Dans une lettre de mise en demeure complémentaire du 14 juin 1995, la Commission a précisé qu'elle estimait qu'il ne convenait pas de distinguer selon que l'assujetti remboursant le bon ait eu ou non un rapport direct avec l'assujetti ayant accepté ce bon comme moyen de paiement ni selon que le bon soit remboursé au consommateur final directement par l'assujetti qui s'y était engagé ou par l'intermédiaire d'un autre assujetti.

- 15 Dans sa réponse du 4 septembre 1995, le gouvernement allemand a maintenu sa position selon laquelle l'émetteur d'un bon peut réduire sa base d'imposition uniquement lorsqu'il est directement lié dans la chaîne de distribution à la personne à laquelle il rembourse la valeur du bon. Il a suggéré de suspendre en tout état de cause la procédure jusqu'à ce que la Cour statue sur les questions préjudicielles dont elle était saisie dans les affaires ayant donné lieu aux arrêts du 24 octobre 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, Rec. p. I-5339), et *Argos Distributors* (C-288/94, Rec. p. I-5311), affaires qui étaient encore pendantes devant la Cour à la date de sa lettre. La Commission n'a donc pas, dans un premier temps, poursuivi la procédure en manquement.

- 16 Par lettre du 5 mars 1997, la Commission a attiré l'attention du gouvernement allemand sur le fait que, dans l'arrêt *Elida Gibbs*, précité, la Cour avait partagé entièrement son analyse en la matière. Elle demandait donc à ce gouvernement de l'informer des dispositions juridiques qu'il avait prises pour se conformer audit arrêt.
- 17 Dans sa réponse du 26 mai 1997, le gouvernement allemand a demandé à la Commission de prolonger la suspension de la procédure en manquement, car il était encore en train d'examiner l'arrêt *Elida Gibbs*, précité, et les conséquences qu'il convenait d'en tirer pour le droit allemand.
- 18 La République fédérale d'Allemagne n'ayant toujours pas pris de mesures pour adapter sa législation eu égard à l'arrêt *Elida Gibbs*, précité, la Commission lui a adressé un avis motivé le 23 mars 1998.
- 19 Dans une lettre adressée à la Commission le 26 août 1998, le gouvernement allemand, tout en admettant que le contenu de l'arrêt *Elida Gibbs*, précité, allait à l'encontre de son analyse, a réaffirmé sa position. Il a fait notamment référence à une circulaire administrative du ministère fédéral des Finances, du 15 avril 1998, intitulée «Appréciation de la base d'imposition du point de vue de la taxe sur le chiffre d'affaires lors de la remise de bons s'attachant à des produits» (*Bundessteuerblatt* 1998 I, p. 627).
- 20 Ainsi qu'il ressort de cette circulaire, en vertu du droit allemand, la base d'imposition du fabricant ne peut être réduite du montant indiqué sur un bon que si le fabricant rembourse ce montant à un commerçant auquel il a auparavant directement livré la marchandise et qu'il établit une facture corrigée, aboutissant à une rectification correspondante par le commerçant de la taxe en amont qu'il déduit.

- 21 Dans ces conditions, la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

Sur le fond

- 22 À titre liminaire, il y a lieu de relever que l'émission de bons de réduction constitue un système, utilisé par les fabricants pour la promotion des ventes de leurs produits, selon lequel les détaillants accordent aux consommateurs finals une réduction de prix en échange des bons délivrés par le fabricant et obtiennent ultérieurement le remboursement de la valeur nominale des bons par ce dernier.
- 23 Il convient également de préciser que le recours de la Commission vise l'hypothèse, illustrée par des exemples chiffrés aux points 29 à 39 des conclusions de M. l'avocat général, dans laquelle, d'une part, un ou plusieurs grossistes interviennent dans la chaîne de distribution entre le fabricant et les détaillants et, d'autre part, les bons sont remboursés directement par le fabricant aux détaillants, sans intervention des grossistes.
- 24 Il est constant que, dans ce cas de figure, la réglementation allemande ne permet pas de déduire de la base d'imposition du fabricant le montant indiqué sur les bons. En effet, selon cette réglementation, une réduction de la base d'imposition ne peut survenir que si le fabricant a directement livré le produit concerné au détaillant qui lui présente le bon, car, dans cette hypothèse, le remboursement effectué par le fabricant peut être compris comme la restitution d'une partie du prix de vente à son client direct.
- 25 En outre, d'après l'analyse du gouvernement allemand, le principe selon lequel la taxe sur le chiffre d'affaires du fournisseur doit concorder avec la taxe en amont

versée par son client exige que la réduction de la base d'imposition du fabricant soit accompagnée d'une rectification à due concurrence de la déduction de la taxe en amont opérée par son client direct et les autres maillons intermédiaires de la chaîne de distribution, ainsi que par le détaillant qui lui présente le bon.

26 En revanche, la Commission fait valoir, d'une part, qu'il ressort de la sixième directive, telle qu'interprétée par la Cour dans l'arrêt *Elida Gibbs*, précité, que la base d'imposition d'un fabricant qui procède à un remboursement sur le prix d'un de ses produits doit être réduite du montant de ce remboursement, après déduction de la TVA, sans distinguer selon que la personne ayant obtenu ledit remboursement du fabricant est un assujetti ou un consommateur final ni selon le nombre des personnes constituant la chaîne de distribution.

27 D'autre part, la Commission déduit des principes de la sixième directive, tels que dégagés par la Cour dans l'arrêt *Elida Gibbs*, précité, que la base d'imposition du fabricant peut être diminuée sans affecter le montant de la taxe en amont que le détaillant est autorisé à déduire et qu'il n'est donc pas nécessaire de rectifier la base d'imposition relative aux transactions intermédiaires.

28 Il convient de rappeler que ledit arrêt portait notamment sur le calcul de la base d'imposition d'un fabricant qui avait émis des bons de réduction donnant lieu, postérieurement à l'achat par le consommateur final, à un remboursement par ce fabricant à un détaillant qui ne lui était pas directement lié dans la chaîne de distribution. La Cour a jugé que la base d'imposition du fabricant est égale au prix de vente pratiqué par celui-ci, diminué du montant indiqué sur le bon et remboursé (arrêt *Elida Gibbs*, précité, point 34).

29 Aux points 19, 22 et 23 de l'arrêt *Elida Gibbs*, précité, la Cour a rappelé le principe de base du système de la TVA selon lequel cette taxe vise à grever uniquement le consommateur final et est parfaitement neutre à l'égard des

assujettis qui interviennent dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition finale, quel que soit le nombre de transactions intervenues. La Cour en a déduit, au point 24 du même arrêt, que la base d'imposition de la TVA à percevoir par les autorités fiscales ne peut pas être supérieure à la contrepartie effectivement payée par le consommateur final.

30 Relevant par la suite que, selon une jurisprudence constante, il convient d'interpréter la notion de contrepartie figurant à l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive en ce sens qu'elle constitue la valeur «subjective», à savoir celle réellement perçue dans chaque cas concret, et non une valeur estimée selon des critères objectifs, la Cour a conclu qu'il ne serait pas conforme à cette directive que l'assiette sur la base de laquelle est calculée la TVA dont le fabricant est redevable, en tant qu'assujetti, soit plus élevée que la somme qu'il a finalement reçue, puisque, si tel était le cas, le principe de la neutralité de la TVA à l'égard des assujettis, dont le fabricant fait partie, ne serait pas respecté (arrêt *Elida Gibbs*, précité, points 26 à 28).

31 Par conséquent, la Cour a jugé que la base d'imposition applicable au fabricant en tant qu'assujetti doit être constituée par le montant correspondant au prix auquel il a vendu les marchandises aux grossistes ou aux détaillants, diminué de la valeur des bons. Elle a ajouté que cette interprétation est corroborée par l'article 11, C, paragraphe 1, de la sixième directive, qui vise à assurer la neutralité de la position des assujettis (arrêt *Elida Gibbs*, précité, points 29 à 31).

32 Par ailleurs, au point 32 de l'arrêt *Elida Gibbs*, précité, la Cour a expressément rejeté les arguments, invoqués notamment par les gouvernements allemand et du Royaume-Uni, selon lesquels la déduction de la base d'imposition des réductions directement accordées ou des remboursements directement effectués au consommateur par le fournisseur initial après la livraison à un grossiste ou à un détaillant risque de bouleverser le fonctionnement du mécanisme de la TVA et de rendre le

système impraticable, parce qu'elle obligerait chacun des grossistes ou des détaillants de la chaîne de distribution à réajuster rétroactivement le prix et, par conséquent, le montant de la TVA qu'ils ont payés à leur propre fournisseur et qu'elle exigerait, de la part de ce dernier, l'émission de factures rectifiées.

33 En particulier, la Cour a constaté que le système de la TVA n'est pas bouleversé du fait de cette déduction, car il n'est pas nécessaire de réajuster la base d'imposition relative aux transactions intermédiaires. Elle a indiqué que, s'agissant de ces transactions, l'application du principe de la neutralité de la TVA est assurée par la mise en œuvre du régime de déduction figurant sous le titre XI de la sixième directive (arrêt *Elida Gibbs*, précité, point 33).

34 Toutefois, le gouvernement allemand soutient que l'approche retenue par la Cour dans l'arrêt *Elida Gibbs*, précité, en ce qui concerne le traitement fiscal des bons de réduction est incompatible avec les principes sur lesquels repose le système de la TVA et expose que c'est pour cette raison qu'il n'y a pas conformé la réglementation nationale applicable en la matière.

35 Le gouvernement du Royaume-Uni fait valoir qu'il a adapté sa législation nationale à la suite de l'arrêt *Elida Gibbs*, précité, mais que l'interprétation adoptée par la Cour dans cet arrêt doit être révisée, au motif qu'elle serait inconciliable avec la nature même du système de la TVA.

36 Ces deux gouvernements considèrent en effet que, dans les cas où le fabricant et le bénéficiaire ultime du remboursement du bon ne sont pas liés par un rapport contractuel direct, toute réduction de la base d'imposition du fabricant est contraire au principe de la neutralité de la TVA. Ils soutiennent que ce principe

est enfreint également si n'est pas requise une régularisation formelle de la base d'imposition du fabricant affectant également les déductions du détaillant, car seul un système où la dette fiscale du fournisseur correspond au montant des déductions du client permettrait aux assujettis de ne pas supporter la charge de la TVA.

- 37 À l'appui de leur thèse, les gouvernements allemand et du Royaume-Uni invoquent des arguments tendant à démontrer les atteintes au système de la TVA que l'approche adoptée par la Cour dans l'arrêt *Elida Gibbs*, précité, serait susceptible de causer. Selon ces gouvernements, trois problèmes principaux résultent de ladite approche, à savoir, premièrement, les difficultés pratiques dans l'administration du système de la TVA, deuxièmement, la perte de recettes fiscales et, troisièmement, la violation de la neutralité concurrentielle de la TVA.

Sur les difficultés pratiques dans l'administration du système de la TVA

- 38 En premier lieu, le gouvernement allemand fait valoir que, si, conformément à l'approche préconisée par la Commission, une régularisation formelle de la base d'imposition du fabricant affectant également les déductions du détaillant n'était pas requise, le fabricant resterait redevable de l'intégralité du montant de la taxe indiqué sur la facture, en vertu de l'article 21, point 1, sous c), de la sixième directive.
- 39 En outre, le gouvernement allemand soutient que l'article 11, C, paragraphe 1, de la sixième directive, qui vise les cas de réductions de prix intervenant après la réalisation de l'opération, subordonne la réduction de la base d'imposition aux «conditions déterminées par les États membres». Il en déduit que, lorsque le fabricant rembourse le montant indiqué sur le bon après que la marchandise a

parcouru la chaîne de distribution, cette disposition permet aux États membres d'exiger, en tant que condition pour la réduction de la base d'imposition du fabricant, la rectification à due concurrence de la taxe en amont et de la taxe en aval au niveau des maillons intermédiaires de ladite chaîne de distribution.

- 40 Ces arguments ne sauraient être accueillis.
- 41 En ce qui concerne, d'une part, l'article 21, point 1, sous c), de la sixième directive, il y a lieu de rappeler que cette disposition vise à prévenir le risque de pertes de recettes fiscales résultant de factures incorrectes ou fictives. Or, le remboursement par le fabricant au détaillant de la valeur des bons de réduction n'affectant pas les autres transactions de la chaîne de distribution, la facture délivrée par le fabricant à son client direct ne saurait être considérée ni comme incorrecte ni comme fictive. Dans ces conditions, il convient de constater que ladite disposition ne s'oppose pas à l'approche adoptée par la Cour dans l'arrêt *Elida Gibbs*, précité.
- 42 D'autre part, il convient de souligner que le principe de la neutralité de la TVA est préservé dès lors que le régime de déduction instauré par le titre XI de la sixième directive permet aux maillons intermédiaires de la chaîne de distribution de déduire de la base de leur propre imposition les sommes payées par chacun à son propre fournisseur au titre de la TVA sur l'opération correspondante et de restituer ainsi à l'administration fiscale la partie de la TVA qui correspond à la différence entre le prix payé par chacun à son fournisseur et le prix auquel il a livré la marchandise à son acheteur (voir arrêt *Elida Gibbs*, précité, point 33).
- 43 Dans ces conditions, la réduction de la base d'imposition du fabricant ne pourrait être subordonnée à la modification subséquente des opérations effectuées par les

maillons intermédiaires de la chaîne de distribution, lesquelles ne sont nullement concernées par la réduction du prix ou le remboursement de la valeur du bon, ainsi que des factures correspondantes. Dès lors, l'article 11, C, paragraphe 1, de la sixième directive ne saurait être interprété en ce sens qu'il s'oppose à l'approche adoptée par la Cour dans l'arrêt *Elida Gibbs*, précité.

- 44 En second lieu, les gouvernements allemand et du Royaume-Uni font valoir que le remboursement du bon par le fabricant à un détaillant à qui il n'a pas directement livré la marchandise constitue une contrepartie versée par un tiers dans le cadre de l'opération entre le détaillant et le consommateur final. Dès lors, il n'existerait aucune raison de considérer que la contrepartie reçue lors de la livraison initiale par le fabricant doit être modifiée à la suite d'un tel remboursement.
- 45 À cet égard, il suffit de constater, d'une part, que, si le fabricant peut effectivement être considéré comme un tiers à l'égard de l'opération entre le détaillant bénéficiaire du remboursement de la valeur du bon et le consommateur final, il n'en demeure pas moins que ce remboursement entraîne une diminution correspondante de la somme que le fabricant a finalement reçue en tant que contrepartie pour la livraison qu'il a effectuée et que cette contrepartie constitue, en application du principe de la neutralité de la TVA, la base de calcul de la taxe dont il est redevable (voir, en ce sens, arrêt *Elida Gibbs*, précité, point 28).
- 46 En ce qui concerne, d'autre part, la livraison effectuée par le détaillant bénéficiaire du remboursement, il importe de relever que le fait qu'une fraction de la contrepartie reçue pour cette livraison n'a pas été versée matériellement par le consommateur final lui-même mais a été mise à sa disposition, pour le compte du consommateur final, par un tiers, étranger à cette opération, est dénué de pertinence aux fins de la détermination de la base d'imposition de ce détaillant (voir, en ce sens, arrêt du 25 mai 1993, *Bally*, C-18/92, Rec. p. I-2871, point 17).

47 Dès lors, cet argument doit également être rejeté.

Sur la perte de recettes fiscales

48 Le gouvernement allemand fait valoir que l'approche préconisée par la Commission en ce qui concerne la diminution de la base d'imposition du fabricant entraîne une perte de recettes pour l'administration fiscale, dans la mesure où elle implique une double réduction de la base d'imposition à concurrence de la valeur nette du bon. Cette argumentation est fondée sur la prémisse selon laquelle la valeur nette du bon doit être soustraite de la base d'imposition du détaillant au motif qu'il ne s'agirait pas d'une contrepartie provenant du consommateur final au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive.

49 En particulier, le gouvernement allemand soutient que la thèse selon laquelle la base d'imposition du détaillant pour la vente au consommateur final devrait englober la valeur nominale du bon de réduction va à l'encontre de l'arrêt du 27 mars 1990, *Boots Company* (C-126/88, Rec. p. I-1235), ainsi que de l'arrêt *Argos Distributors*, précité. Ce gouvernement prétend que, dans l'arrêt *Boots Company*, précité, la Cour a dit pour droit que la base d'imposition du détaillant est constituée du prix de la marchandise réduit de la valeur nominale du bon. Dans l'arrêt *Argos Distributors*, précité, la Cour aurait également jugé que la base d'imposition du détaillant est constituée uniquement par la somme que celui-ci a effectivement reçue en espèces pour la marchandise. Il résulterait de ces arrêts que les bons qui sont présentés à l'achat d'un produit ne doivent pas être considérés comme des espèces ni comme une dépense de la part de l'acquéreur, de sorte qu'ils ne peuvent représenter une fraction de la contrepartie obtenue par le détaillant.

- 50 Le gouvernement allemand expose que, si, au contraire, l'on intégrait la valeur des bons dans la base d'imposition du détaillant, il ne pourrait s'agir que d'une contrepartie fournie par un tiers, à savoir par le fabricant. En ce cas, le paiement du fabricant ne saurait s'analyser comme un remboursement en faveur du détaillant dans le cadre d'un rabais. Ce paiement ne pourrait donc conduire à une diminution de la base d'imposition du fabricant.
- 51 Le gouvernement du Royaume-Uni souscrit à l'analyse du gouvernement allemand. Il ajoute que, en application de l'article 17 de la sixième directive, l'assujetti est en droit de déduire de la TVA qu'il est tenu d'acquitter sur la livraison qu'il effectue celle qui a grevé les biens qui lui ont été livrés et que, par conséquent, la taxe qu'il peut déduire doit correspondre à la taxe dont son fournisseur est redevable. Or, l'analyse de la Commission conduirait nécessairement à rompre l'équilibre entre la taxe en amont et la taxe en aval, étant donné qu'elle impliquerait que le fabricant est en droit de réduire sa base d'imposition lorsqu'il rembourse la valeur du bon à un détaillant qui n'est pas son client direct, même si la somme versée par le client direct du fabricant n'est en rien affectée par ledit remboursement.
- 52 À cet égard, il y a lieu de relever d'emblée que, ainsi que l'a souligné à juste titre la Commission, il n'existe aucune contradiction entre, d'une part, l'inclusion de la valeur du bon de réduction dans la contrepartie versée par le consommateur final au détaillant et, d'autre part, la réduction de la base d'imposition du fabricant. Au contraire, l'inclusion du montant indiqué sur le bon dans la base d'imposition du détaillant implique la réduction de la base d'imposition du fabricant, à concurrence du même montant, afin de garantir que le montant du bon n'est soumis à la TVA qu'une fois, à savoir au stade de la livraison effectuée par le détaillant.
- 53 Par ailleurs, la règle de la concordance entre la taxe acquittée par le consommateur final et celle grevant les opérations à chaque stade de la chaîne de distribution exige que chaque opérateur soit redevable aux autorités fiscales de

la taxe afférente à la valeur qu'il a ajoutée. Or, la diminution de la base d'imposition du fabricant ne modifiant pas la valeur ajoutée par le détaillant, elle ne peut affecter le montant de la TVA que le détaillant doit acquitter. En revanche, si le remboursement reçu du fabricant par le détaillant n'était pas inclus dans la base d'imposition de celui-ci, le principe de la neutralité de la TVA serait susceptible d'être enfreint.

- 54 Ces constatations ne sont nullement infirmées par les arrêts précités *Boots Company* et *Argos Distributors* qui, au demeurant, ne sont pas pertinents aux fins de la présente affaire puisqu'ils concernent des transactions impliquant uniquement des sociétés de vente au détail et leurs clients directs.
- 55 Plus particulièrement, il convient de rappeler que l'affaire à l'origine de l'arrêt *Boots Company*, précité, portait sur des bons de réduction qui étaient remis gratuitement par une société à ses clients lors de l'achat de certains articles et qui faisaient partie d'une opération promotionnelle dont elle supportait elle-même le coût. En conséquence, la Cour a constaté que, une telle réduction de prix relevant des «rabais et ristournes de prix consentis à l'acheteur» au sens de l'article 11 A, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, il y avait lieu de ne pas inclure la valeur nominale des bons dans la base d'imposition de cette société (arrêt *Boots Company*, précité, points 13, 21 et 22).
- 56 Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Argos Distributors*, précité, les bons étaient émis et vendus par une société à leur valeur nominale ou avec une ristourne et étaient utilisés ultérieurement, à concurrence de cette valeur nominale, comme des moyens de paiement dans les magasins de cette société par des acheteurs autres que les acquéreurs des bons. Dans cet arrêt, la Cour a jugé que, aux fins du calcul de la TVA qu'*Argos Distributors Ltd* devait acquitter sur les recettes provenant des ventes des marchandises réglées au moyen desdits

bons, la contrepartie subjective, réellement perçue par cette société, était constituée par la valeur nominale des bons, déduction faite des ristournes éventuellement accordées (voir arrêt *Argos Distributors*, précité, points 18 et 20).

- 57 Il ressort des arrêts précités *Boots Company* et *Argos Distributors*, d'une part, que l'appréciation des bons de réduction aux fins du calcul de la TVA dépend de leurs caractéristiques juridiques et économiques et, d'autre part, que la base d'imposition de l'opérateur qui les accepte ne doit pas être inférieure à la somme d'argent qu'il perçoit effectivement pour sa livraison (voir arrêts précités *Boots Company*, points 21 et 22, et *Argos Distributors*, points 19 à 23).
- 58 Il résulte de ce qui précède que, dans des situations telles que celle du cas d'espèce, la contrepartie subjective, au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, reçue par le détaillant est composée de l'intégralité du prix de la marchandise, celui-ci étant payé en partie par le consommateur final et en partie par le fabricant. En effet, les bons matérialisent pour le détaillant le droit de recevoir du fabricant un remboursement à concurrence de la réduction consentie au consommateur final. Il s'ensuit que la somme représentée par la valeur nominale de ces bons constitue pour le détaillant un élément d'actif réalisé lors de leur remboursement et qu'ils doivent être traités, à hauteur de cette valeur, comme des moyens de paiement.
- 59 Par conséquent, il convient d'admettre que la base d'imposition du détaillant pour la vente au consommateur final correspond à l'intégralité du prix de détail, à savoir au prix acquitté par le consommateur final majoré du montant remboursé au détaillant par le fabricant.

- 60 Dès lors, l'argument tiré du fait que la valeur nette du bon de réduction ne saurait être incluse dans la base d'imposition du détaillant doit être rejeté.
- 61 Les gouvernements allemand et du Royaume-Uni soutiennent par ailleurs que la diminution de la taxe acquittée par le fabricant, sans rectification à due concurrence de la déduction de la taxe en amont opérée par son client direct et des autres transactions intermédiaires, entraîne des pertes fiscales systématiques lors de l'utilisation transfrontalière des bons de réduction ainsi que lors des opérations au profit d'assujettis intervenant en tant que consommateurs finals.
- 62 En particulier, ces deux gouvernements invoquent l'hypothèse dans laquelle la livraison du détaillant au consommateur final est une exportation exonérée ou une livraison intracommunautaire également exonérée, ainsi que le cas où le consommateur final qui achète la marchandise auprès du détaillant est un entrepreneur utilisant celle-ci pour des opérations taxées et disposant d'un droit à déduction à hauteur de la taxe appliquée par le détaillant. Selon lesdits gouvernements, l'inclusion du bon de réduction dans la base d'imposition du détaillant entraîne dans ces hypothèses un excédent de déductions au détriment du fisc à hauteur de la TVA comprise dans la valeur nominale du bon.
- 63 Il y a lieu de relever que, dans les hypothèses décrites au point précédent, la réduction de la base d'imposition du fabricant sans rectification correspondante des déductions des autres opérateurs de la chaîne de distribution n'aboutit pas inéluctablement à un déséquilibre entre la taxe en amont et la taxe en aval et, partant, à une atteinte au système de la TVA. En effet, dans toutes ces hypothèses, la concordance entre la taxe en amont et la taxe en aval peut être préservée par l'utilisation des mesures prévues par la sixième directive.

- 64 En particulier, il convient de rappeler que, s'agissant des transactions intracommunautaires normales, la raison pour laquelle le fabricant utilisant des systèmes de promotion des ventes tels que ceux en cause en l'espèce est autorisé à réduire a posteriori sa base d'imposition réside dans le fait que le prix payé par le consommateur final inclut la TVA et que, partant, toute réduction de ce prix comporte également une part de TVA. En revanche, dans les cas où, en raison d'une exonération, la valeur indiquée sur le bon de réduction n'est pas imposable dans l'État membre à partir duquel la marchandise est expédiée, aucun prix facturé à ce stade de la chaîne de distribution ou en aval ne comprend de TVA, ce qui signifie qu'une réduction ou un remboursement partiel de ce prix ne saurait davantage comprendre une part de TVA susceptible de donner lieu à une réduction de la taxe acquittée par le fabricant.
- 65 Ainsi, s'agissant des livraisons à l'exportation ou intracommunautaires qui sont exonérées, les autorités fiscales sont en mesure, en faisant usage des possibilités qui leur sont offertes par l'article 11, C, paragraphe 1, de la sixième directive, d'empêcher le fabricant de déduire de sa taxe en aval ce qui serait un montant fictif de TVA. À cet égard, une déduction excessive de la TVA peut être évitée au moyen de contrôles portant sur la comptabilité du fabricant.
- 66 Par ailleurs, dans le cas où le consommateur final est un entrepreneur habilité à opérer des déductions qui utilise la marchandise dans son entreprise, tout excédent de déduction résultant du remboursement a posteriori d'un bon peut être évité par une régularisation de la déduction de la taxe en amont opérée au niveau de ce consommateur final, conformément à l'article 20, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive. En effet, cette disposition prévoit la possibilité de régulariser des déductions initialement opérées lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration. Le respect de l'obligation de régularisation des déductions peut être assuré, dans ce cas également, par des contrôles comptables tant au niveau du consommateur final qu'au niveau du fabricant.

- 67 Dès lors, il y a lieu de conclure que, dans les situations susceptibles de générer une déduction excessive de la taxe en amont, telles que celles invoquées par les gouvernements allemand et du Royaume-Uni, la sixième directive permet de prendre des mesures adéquates afin d'empêcher toute demande de déduction injustifiée et, partant, toute perte de recettes fiscales.

Sur la violation de la neutralité concurrentielle de la TVA

- 68 Le gouvernement allemand fait valoir en outre que l'approche, retenue par la Commission, selon laquelle le fabricant est en toute hypothèse habilité à réduire sa base d'imposition à concurrence de la valeur du bon qu'il rembourse viole le principe de la neutralité de la TVA du point de vue de la concurrence. Selon ce gouvernement, semblable réduction entraîne des distorsions de concurrence, dans la mesure où le traitement fiscal du système des bons de réduction serait alors plus favorable que celui d'autres opérations promotionnelles.
- 69 Le gouvernement allemand fait observer à cet égard qu'une opération de promotion des ventes reposant sur des bons de réduction est décidée par le seul fabricant, qui détermine son importance et supporte les charges financières qu'elle entraîne. Or, ce gouvernement considère que la réduction de la charge financière du fabricant à concurrence de la TVA comprise dans la valeur nominale des bons contribue en définitive à financer des dépenses de promotion des ventes et est, dès lors, susceptible de créer une discrimination à l'encontre d'autres types d'actions promotionnelles, telles que les campagnes de publicité ou la remise de cadeaux publicitaires.
- 70 Le gouvernement allemand fait valoir à ce sujet qu'un fabricant désireux de promouvoir la vente de ses marchandises est incité à renoncer aux services des

agences de publicité, puisque, en recourant au système des bons de réduction, ses coûts d'exploitation seraient moindres. Ce gouvernement en déduit que la diminution de la dette fiscale du fabricant à concurrence de la TVA comprise dans la valeur nominale des bons prive d'éventuels prestataires de services de contrats potentiels.

- 71 Le gouvernement allemand soutient qu'une réduction de la base d'imposition du fabricant à concurrence de la valeur nette des bons crée également une distorsion de concurrence à l'encontre des opérations promotionnelles prenant la forme de remise de cadeaux, telles que celle ayant fait l'objet de l'arrêt du 27 avril 1999, *Kuwait Petroleum (C-48/97, Rec. p. I-2323)*. Il fait valoir que, dans cet arrêt, la Cour a jugé que la remise, au consommateur final, de cadeaux à titre gratuit doit être soumise à la taxe sur le chiffre d'affaires conformément à l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, puisque le cadeau ne constitue pas un rabais sur le produit promu.
- 72 Comparant le système des remises de cadeaux à celui des bons de réduction, le gouvernement allemand fait valoir que, dans le premier de ces systèmes, le fabricant doit acquitter la TVA sur la remise du cadeau mais bénéficie toutefois d'un droit à déduction à concurrence du même montant pour l'achat de celui-ci. En revanche, si le fabricant choisissait de remplacer ce cadeau par un bon dont la valeur nominale correspond au prix net d'achat du cadeau, il pourrait diminuer ses coûts d'exploitation à concurrence de la TVA comprise dans ladite valeur nominale. Ce gouvernement en conclut que le traitement fiscal de la remise de cadeaux par le fabricant est neutre, tandis que l'émission de bons de réduction est privilégiée du point de vue de la TVA.
- 73 À cet égard, il y a lieu de relever d'emblée que, compte tenu de sa neutralité, la TVA ne constitue pas, en principe, un facteur de coût et ne saurait avoir d'incidence sur le choix de la méthode retenue par les fabricants pour promouvoir les ventes de leurs produits. En l'espèce, le gouvernement allemand n'a pas pu démontrer l'existence d'un traitement fiscal favorisant le système des bons de réduction par rapport à d'autres modes de promotion des ventes et, partant, d'une distorsion de la concurrence.

- 74 En premier lieu, il convient de constater que le gouvernement allemand n'a pas expliqué en quoi consiste effectivement la prétendue distorsion des conditions concurrentielles opérée au détriment des agences de publicité. En effet, il n'y a aucune raison de supposer que, si un fabricant chargeait une agence de publicité de promouvoir les ventes de ses produits, il serait nécessairement amené à engager une plus grande dépense que celle qu'il engagerait en remettant des bons aux consommateurs finals, puisque la prestation de cette agence ouvrirait un droit à déduction en faveur du fabricant et que la dette fiscale de celui-ci serait donc réduite.
- 75 En second lieu, il convient de rappeler que l'affaire à l'origine de l'arrêt *Kuwait Petroleum*, précité, concernait des bons remis par une compagnie pétrolière aux consommateurs pour l'achat d'une certaine quantité d'essence et pouvant être échangés, à titre gratuit, contre des cadeaux choisis sur un catalogue spécial. La Cour a jugé que la remise de tels cadeaux ne pouvait être considérée comme un rabais ou une ristourne de prix en vertu de l'article 11, A, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, mais devait être assimilée à une livraison à titre onéreux et donc à une opération imposable, en vertu de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive (voir arrêt *Kuwait Petroleum*, précité, points 16, 17 et 31). Cette disposition prévoit notamment que le prélèvement par un assujetti d'un bien de son entreprise pour ses besoins privés ou ceux de son personnel ou qu'il transmet à titre gratuit doit être assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA.
- 76 Toutefois, la Cour a également précisé que l'assujetti remettant de tels cadeaux est autorisé à déduire, conformément à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, le montant de la TVA payé en amont pour l'achat de ces biens (voir arrêt *Kuwait Petroleum*, précité, point 19).
- 77 Il apparaît donc que, s'il est vrai que les deux types de systèmes promotionnels que sont l'émission de bons de réduction et la remise de cadeaux publicitaires

relèvent de deux cadres réglementaires distincts, cette différence de traitement fiscal est inhérente à l'économie de la sixième directive et ne saurait occasionner des distorsions de concurrence telles que celles invoquées par le gouvernement allemand.

78 Il en résulte que l'argument tiré de la violation de la neutralité concurrentielle de la TVA doit également être rejeté.

79 Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de constater que, en n'arrêtant pas les dispositions permettant, dans le cas d'un remboursement de bons de réduction, de rectifier la base d'imposition de l'assujetti ayant effectué ce remboursement, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 11 de la sixième directive.

Sur les dépens

80 En vertu de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation de la République fédérale d'Allemagne et celle-ci ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens.

- 81 Conformément à l'article 69, paragraphe 4, du règlement de procédure, le Royaume-Uni supporte ses propres dépens.

Par ces motifs,

LA COUR

déclare et arrête:

- 1) En n'arrétant pas les dispositions permettant, dans le cas d'un remboursement de bons de réduction, de rectifier la base d'imposition de l'assujetti ayant effectué ce remboursement, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 11 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, dans sa version résultant de la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, modifiant la directive 77/388 et portant nouvelles mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée — champ d'application de certaines exonérations et modalités pratiques de leur mise en œuvre.

- 2) La République fédérale d'Allemagne est condamnée aux dépens.

3) Le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord supporte ses propres dépens.

Rodríguez Iglesias	Puissochet	Schintgen
Timmermans	Gulmann	Edward
Skouris	Macken	Colneric
von Bahr	Cunha Rodrigues	

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 15 octobre 2002.

Le greffier

R. Grass

Le président

G. C. Rodríguez Iglesias