|

61999C0380

Conclusions de l'avocat général Stix-Hackl présentées le 6 mars 2001. - Bertelsmann AG contre Finanzamt Wiedenbrück. - Demande de décision préjudicielle: Bundesfinanzhof - Allemagne. - Sixième directive TVA - Article 11, A, paragraphe 1, sous a) - Base d'imposition - Frais d'expédition de primes en nature. - Affaire C-380/99.

Recueil de jurisprudence 2001 page I-05163

Conclusions de l'avocat général

I - Introduction

1. Dans la présente affaire, le Bundesfinanzhof soumet à la Cour la question de savoir si la base d'imposition de la livraison d'une prime en nature, envoyée à son bénéficiaire en contrepartie de la présentation d'un nouveau client, comprend, en application 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 (ci-après la «sixième directive»), outre le prix d'achat de la prime en nature, également les frais d'expédition.

II - Le cadre juridique

A - Droit communautaire

2. Conformément à l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, la base d'imposition est constituée, pour les livraisons de biens et les prestations de services, «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».

3. Le paragraphe 2 de cette disposition énumère divers éléments qui doivent être intégrés dans la base d'imposition, et notamment, sous la lettre b), «les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport, et d'assurance demandés par le fournisseur à l'acheteur ou au preneur. Les États membres peuvent considérer comme frais accessoires ceux faisant l'objet d'une convention séparée».

B - Droit national

4. L'article 3 de l'Umsatzsteuergesetz de 1980 (loi allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'«UStG») définit les opérations assujetties à la TVA, le paragraphe 12 de cette disposition prévoyant ce qui suit s'agissant des opérations d'échanges: «Il y a échange lorsque la rémunération d'une livraison consiste en une livraison. Une opération est assimilable à un échange lorsque la rémunération d'une prestation de services consiste en une livraison ou en une

prestation de services».

5. Par ailleurs, l'article 10, paragraphe 2, deuxième phrase, de l'UStG, qui concerne le calcul de la base d'imposition des opérations constitutives d'un échange et opérations assimilables, dispose que: «En cas d'échange, d'opération assimilable à un échange ou de dation en paiement, la valeur de chaque opération vaut contrepartie de l'autre opération».

III - Les faits et la procédure au principal

6. La demanderesse au principal, Bertelsmann AG (ci-après «Bertelsmann») est la société dominante («Organträgerin») d'un groupe de sociétés ayant pour activité ce que l'on appelle communément les «clubs de livres» ou «clubs de disques». Les sociétés Bertelsmann ont distribué, de 1985 à 1990, des primes en nature telles que livres, disques et bicyclettes à des personnes déjà clientes ayant présenté de nouveaux clients souhaitant devenir membres. Ces primes en nature récompensant la présentation de nouveaux clients ont été achetées auprès de fournisseurs extérieurs au groupe et expédiées aux frais des sociétés Bertelsmann aux clients ayant servi d'intermédiaires.

7. Dans les avis de recouvrement des exercices 1985 à 1990, le Finanzamt Wiedenbrück, partie défenderesse au principal, a intégré, dans la base d'imposition de la TVA, outre le prix d'achat des primes en nature, les frais d'expédition pris en charge par les sociétés du groupe.

8. Bertelsmann estimant qu'il était contraire à la sixième directive d'inclure ainsi les frais d'expédition pour la livraison des primes en nature dans la base d'imposition, elle a saisi directement le Finanzgericht sans procédure administrative préalable («Sprungklage»). Celui-ci a rejeté son recours au motif que l'évaluation nécessaire à la détermination de la base d'imposition des opérations assimilables à un échange devait prendre en compte, outre le prix d'achat des primes en nature, également les frais d'expédition afférents à la livraison des primes en question, ce qui, contrairement à l'argumentation de la demanderesse, est du reste conforme, de l'avis du Finanzgericht, à l'article 11, A, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive.

9. Bertelsmann a saisi le Bundesfinanzhof d'un recours en «Revision» (recours sur un point de droit) contre la décision du Finanzgericht, dans lequel elle a fait valoir que l'interprétation de l'article 10, paragraphes 1 et 2, deuxième phrase, de l'UStG retenue par le Finanzgericht est contraire à l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), et paragraphe 2, sous b), de la sixième directive ainsi qu'à l'arrêt de la Cour dans l'affaire Empire Stores, dont il ressort, selon Bertelsmann, que seul le prix d'achat des primes en nature, à l'exclusion des frais accessoires, doit être pris comme base d'imposition.

10. Le Bundesfinanzhof ayant considéré que la question de l'intégration des frais accessoires dans la base d'imposition, telle qu'elle se pose dans le cas présent des opérations assimilables aux échanges, n'était pas non plus résolue de manière claire par les arrêts Naturally Yours Cosmetics et Empire Stores, il a suspendu la procédure de «Revision» et a saisi la Cour, par décision du 5 août 1999, de la question suivante en vue d'une décision à titre préjudiciel:

11. «La base d'imposition pour la livraison d'une prime en nature, envoyée au bénéficiaire en contrepartie de la présentation d'un nouveau client, comprend-elle, en application de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, outre le prix d'achat de la prime en nature, également les frais d'expédition?»

IV - Argumentation des parties

12. De l'avis de Bertelsmann, la base d'imposition pour la livraison d'une prime en nature, envoyée à son bénéficiaire pour avoir présenté un nouveau client, ne comprend que le prix d'achat de la

prime en nature sans les frais d'expédition. C'est ce qui ressort selon elle de l'arrêt Empire Stores, dans lequel la Cour a constaté que seul le prix d'achat est déterminant pour la base d'imposition, à l'exclusion de quelque autre montant tel que le prix d'achat majoré des frais d'expédition. Bien que l'affaire Empire Stores ait concerné une société de vente par correspondance, et que des frais d'expédition ont dû être exposés, la Cour ne les a pas inclus dans la base d'imposition.

Bertelsmann fait par ailleurs valoir que la prise en compte du seul prix d'achat est également objectivement justifiée au regard de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, puisqu'il s'agit en l'occurrence d'une opération assimilable à un échange, pour laquelle, en application des arrêts Empire Stores et Naturally Yours Cosmetics, la contre-valeur constituant la base d'imposition pour la livraison de primes en nature est une valeur subjective, à savoir, la contrepartie effectivement obtenue, c'est-à-dire, en l'espèce, la prestation ayant consisté à présenter un nouveau client (ci-après la «prestation d'intermédiaire»). La valeur subjective n'étant que difficilement déterminable, seul le prix d'achat des primes en nature doit être pris en compte. Ainsi, les primes en question n'ont pas été envoyées aux clients uniquement pour avoir présenté de nouveaux clients, mais elles servaient également à entretenir et à conserver la relation de clientèle établie. Bertelsmann signale également que les sociétés de vente par correspondance ne doivent pas nécessairement répercuter les frais de port et que certaines ont même pour pratique de ne facturer aucuns frais d'expédition à partir d'un certain montant minimal de commande.

Enfin, Bertelsmann soutient que les frais d'expédition ne peuvent pas non plus être considérés comme des frais accessoires au sens de l'article 11, A, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive, au motif que, dans l'espèce au principal, elle assume elle-même les frais en question en tant que prestataire du service et ne les demande pas à ses acheteurs, les clients ayant cherché de nouveaux membres.

13. Les autres parties intéressées - le gouvernement allemand, le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission - ont en revanche soutenu pour l'essentiel que la base d'imposition pour la prime en nature comprend, outre son prix d'achat, également les frais d'expédition.

14. La Commission, tout comme Bertelsmann, estime que l'article 11, A, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive, qui doit d'abord être examiné, n'est pas applicable.

L'article 11, A, paragraphe 1, sous a), seule disposition pertinente selon elle, fait référence, s'agissant de la base d'imposition, à la «contrepartie». Cette notion est à interpréter conformément aux arrêts Naturally Yours Cosmetics, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats et Empire Stores. De cette jurisprudence découlent, selon la Commission, les conditions suivantes s'agissant de la fixation de la base d'imposition en fonction de la valeur de la prestation de services: premièrement, l'existence d'un lien direct entre la livraison du bien et la prestation obtenue en contrepartie; deuxièmement, la possibilité d'exprimer en argent la valeur de la prestation; troisièmement, la valeur subjective de la contrepartie constitue la base d'imposition, celle-ci devant correspondre à la contrepartie effectivement obtenue.

De l'avis de la Commission, dans le présent cas de figure, les deux premiers critères tirés de l'arrêt Empire Stores sont remplis. La présentation de nouveaux clients constitue la contrepartie de la livraison de la prime en nature au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive.

En ce qui concerne la détermination de la valeur subjective de la contrepartie - le troisième critère - l'unique élément déterminant est la dépense engagée par le fournisseur pour obtenir, en échange de celle-ci, la prestation voulue. À la lumière de l'arrêt Naturally Yours Cosmetics, l'ensemble des frais que le fournisseur doit assumer à cette fin, et donc en l'occurrence également les frais d'expédition exposés par celui-ci, font partie de cette dépense.

La Commission fait valoir par ailleurs que, dans l'affaire Empire Stores, en raison de la question alors posée à la Cour, celle-ci ne s'est pas exprimée de manière explicite sur l'intégration des frais d'expédition et que, par conséquent, cet arrêt ne s'oppose pas à l'analyse qu'elle défend. On peut au contraire déduire indubitablement de cet arrêt que de telles prestations accessoires doivent être intégrées dans la base d'imposition.

15. Le gouvernement allemand et le gouvernement du Royaume-Uni partagent pour l'essentiel l'exposé de la Commission.

16. Le gouvernement allemand tire en outre argument de la jurisprudence du Bundesfinanzhof pour faire valoir que la contrepartie attribuée en échange de la présentation fructueuse de nouveaux clients consiste en une prestation principale (prime en nature) et une prestation accessoire (expédition), de sorte que le lien direct nécessaire existe également entre la prestation d'intermédiaire et l'expédition. Cette thèse est également confortée par l'arrêt CPP, d'où il résulte selon le gouvernement allemand qu'une prestation accessoire partage le sort de la prestation principale. La contrepartie due forme un tout et il serait contraire à la réalité, dans l'appréciation juridique du problème, de dissocier artificiellement la prestation d'expédition de la délivrance de l'objet en tant que telle.

Ce rattachement à la prestation principale signifie qu'il convient d'appliquer à la prestation d'expédition les mêmes critères de détermination de la valeur que pour la livraison de la prime en nature. Pour la prestation d'expédition également, il convient de déterminer la valeur que lui attribue l'expéditeur, laquelle doit correspondre, conformément à l'arrêt Empire Stores, aux frais exposés par l'expéditeur.

17. Enfin, selon les gouvernements allemand et du Royaume-Uni, la nécessité d'intégrer les frais d'expédition découle également du principe selon lequel la taxe doit être liquidée de manière uniforme et neutre sur le plan concurrentiel. S'il en était autrement, un acte de consommation finale échapperait à la taxation. Cette taxe doit être mise en oeuvre sur le plan économique comme si l'intermédiaire avait acquis la prime en nature et son expédition en contrepartie du paiement d'une somme d'argent couvrant également les frais d'expédition.

18. De l'avis du gouvernement du Royaume-Uni, la valeur subjective de la prestation d'intermédiaire pour l'assujetti englobe les frais d'acquisition et d'expédition, la base imposable résultant donc de la somme de ces frais. En revanche, si l'on suivait l'argumentation de Bertelsmann, la base d'imposition ne refléterait pas la valeur subjective totale de la contrepartie fournie par l'assujetti en échange de la prestation d'intermédiaire, ce qui altérerait le régime de la TVA tel qu'il ressort de la sixième directive et permettrait, pour les livraisons en nature, d'échapper à la taxe, la base d'imposition étant sous-évaluée.

19. En ce qui concerne la base d'imposition, le gouvernement du Royaume-Uni affirme en outre que l'article 11, A, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive confirme que les frais de transport et d'expédition doivent être inclus et conteste en ce sens l'interprétation de l'arrêt *Empire Stores* prônée par *Bertelsmann*, selon lui contraire à cette disposition. Dans cette affaire, il était simplement demandé à la Cour de se prononcer sur l'évaluation d'une livraison de biens effectuée en contrepartie de prestations de services alors que, dans le cas de la présente affaire, il est question d'une prestation complexe, à savoir la livraison de primes en nature et leur expédition. Même si c'est à la juridiction nationale qu'il appartient de décider si nous sommes en présence d'une prestation complexe, il ressort clairement des faits exposés par la juridiction de renvoi que tel est le cas. En conséquence, l'assujetti assure la livraison de biens qui doivent être évalués en fonction des principes de l'arrêt *Empire Stores*. En outre, l'assujetti fournit également à ses clients le service d'expédition des marchandises. Dès lors, la valeur globale des deux éléments qui composent la prestation complexe constitue la base d'imposition.

V - Analyse

20. Il convient de déterminer dans la présente affaire si les coûts de l'expédition de primes en nature, qui constitue une prestation de services, doivent être intégrés dans la base d'imposition au sens de l'article 11, A, de la sixième directive, lorsque la seule contrepartie entrant en ligne de compte est une prestation de services.

21. Avant de pouvoir examiner l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), il convient tout d'abord, conformément à l'arrêt *Boots Company*, de vérifier l'applicabilité de l'article 11, A, paragraphe 2, sous b).

22. Les frais d'expédition dont il est question en l'occurrence sont certes des frais de transport au sens de l'article 11, A, paragraphe 2, sous b), mais cette disposition exige que le fournisseur les ait demandés à l'acheteur ou au preneur. Cette règle a très vraisemblablement une double signification. Il convient, d'une part, de veiller à ce que seule la contre-valeur - sans autre vérification - effectivement obtenue par l'assujetti soit intégrée dans la base d'imposition et, d'autre part, un certain comportement est attendu de l'assujetti, ce qu'indique l'utilisation du verbe «demander».

23. Puisque *Bertelsmann* ne demande pas en l'occurrence les frais de transport aux destinataires de la prime en nature, l'article 11, A, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive ne saurait constituer le fondement juridique permettant de déterminer la base d'imposition.

24. Aux termes de la sixième directive, la base d'imposition pour la livraison d'un bien ou la prestation d'un service est la contrepartie effectivement obtenue en échange. En effet, en application de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), la base d'imposition comprend «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». S'agissant de la prestation d'expédition, il convient donc de vérifier si l'expéditeur a reçu une contrepartie pour cette prestation et quel en est le montant. Si la prestation d'intermédiaire ne constitue pas également la rémunération de l'expédition, cela signifie que cette dernière est une prestation à titre gratuit, qui n'est pas une opération imposable au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive, et qui n'est donc pas déterminante pour la base d'imposition au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive.

25. Sur la question de l'intégration des frais d'expédition, tous les intéressés ont évoqué l'arrêt *Empire Stores*, à ceci près qu'ils sont en désaccord sur l'analyse de l'arrêt.

26. Il nous faut tout d'abord signaler que, selon le dossier de la procédure au principal dans l'affaire *Empire Stores*, les parties n'ont pas évoqué la question de l'expédition des primes en

nature ou des frais d'expédition, mais ont uniquement fait référence à ces primes. Alors que la demanderesse prenait pour base le prix de revient, l'administration fiscale défenderesse prenait en considération le prix que la demanderesse aurait facturé pour les articles en question s'ils avaient été offerts dans son catalogue de vente .

27. C'est dans ce contexte que doit être interprétée la première question déferée dans l'affaire Empire Stores. Par cette question, le juge de renvoi voulait savoir en quoi consiste la contrepartie de primes en nature, s'il ne s'agit pas de la somme qui doit être payée au fournisseur pour les marchandises du catalogue qui lui ont été commandées. Seule la deuxième question concernait la base d'imposition et énumère plusieurs alternatives: le prix d'achat acquitté, un prix de vente théorique ou «quelque autre montant et, si oui, lequel».

28. Lorsque, dans l'arrêt Empire Stores, la Cour fait référence à la «livraison» de biens, cela s'entend de la prestation en nature au sens strict. La Cour n'ayant pas abordé la question de l'expédition, elle n'avait aucune raison de s'exprimer sur la question des frais d'expédition.

29. En ce sens, la Cour ne s'est prononcée ni en faveur ni à l'encontre de l'intégration des frais d'expédition dans la base d'imposition.

30. Il convient donc d'aborder maintenant la question de savoir en quoi consiste en l'occurrence la contre-valeur servant de base d'imposition. Comme l'a constaté la Cour dans l'arrêt Empire Stores en faisant référence à l'arrêt Naturally Yours Cosmetics, «la contrepartie d'une livraison de biens peut consister dans une prestation de services et en constituer la base d'imposition au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, s'il existe un lien direct entre la livraison de biens et la prestation de services et si la valeur de cette dernière peut être exprimée en argent» . Puisque la sixième directive traite de manière identique les livraisons et les prestations de services, ces critères doivent également valoir pour les prestations de services.

31. Il y a donc lieu tout d'abord d'examiner si la présentation d'un nouveau client, c'est-à-dire la prestation de services effectuée par les personnes déjà clientes, présente un lien direct avec la prime en nature et son expédition. Comme le montre l'arrêt Naturally Yours Cosmetics, une prestation de services peut en principe être la contrepartie d'une livraison.

32. Selon une jurisprudence constante, il existe un lien direct lorsque deux prestations se correspondent à tel point que l'une est la condition de l'autre .

33. Comme la Cour l'a déjà constaté à juste titre dans l'arrêt Empire Stores, il existe un lien direct entre la livraison d'une prime en nature et le fait de présenter de nouveaux clients .

34. Il reste néanmoins à déterminer si la prestation d'expédition a également un caractère onéreux, en d'autres termes, si elle aussi est directement liée à la prestation d'intermédiaire.

35. Nous pouvons à cet égard partir du principe que l'expédition est une prestation accessoire à la prestation principale que constitue la prime en nature. Selon l'arrêt CPP, une prestation «doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle ne constitue pas pour la clientèle une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire» . Ainsi la prime en nature et l'expédition forment ensemble une opération unique rémunérée par une contrepartie qui consiste en la prestation d'intermédiaire.

36. Lorsque cette prestation d'intermédiaire est réalisée, le client a droit à la prime en nature et à son expédition. Dès lors, un lien direct existe non seulement entre la prime en nature et la prestation d'intermédiaire, mais également entre l'expédition et la prestation d'intermédiaire.

37. Une analyse sous l'angle économique, fondamentale pour le droit fiscal, plaide également en faveur de l'intégration de l'expédition. En effet, dans le domaine des échanges économiques, on

peut très certainement partir du principe, en règle générale, que les prestations ne sont pas réalisées à titre gratuit.

38. Il convient donc de constater en définitive que la base d'imposition au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), comprend la valeur de la prime en nature et la valeur de l'expédition.

39. La condition qui exige que la valeur de la prestation de services, c'est-à-dire en l'occurrence l'expédition, puisse être exprimée en argent étant remplie, il convient désormais d'établir, en application de l'arrêt Naturally Yours Cosmetics, la valeur subjective déterminante de la contrepartie .

40. Cette valeur subjective est, selon les termes de l'arrêt Empire Stores, « celle que le bénéficiaire de la prestation de services, qui constitue la contrepartie de la livraison de biens, attribue aux services qu'il entend se procurer ». Cette valeur doit « correspondre à la somme qu'il est disposé à dépenser à cette fin » .

41. Premièrement, il convient donc de partir du bénéficiaire de la prestation pour déterminer quelle est la contrepartie effectivement apportée par le prestataire. Deuxièmement, il convient en principe d'inclure au moins, dans la valeur de cette contrepartie, les sommes dépensées pour la prestation.

42. Du reste, cette méthode n'est pas inconnue de la sixième directive. Elle est prévue, par exemple, pour des prestations de services dont la contrepartie n'est pas monétaire, c'est-à-dire les prestations de services par assimilation au sens de l'article 6, paragraphe 2. Pour celles-ci, la base d'imposition est constituée, aux termes de l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), par le montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services.

43. En l'espèce, il convient de prendre pour base, pour la prestation d'expédition, les sommes dépensées à cette fin, c'est-à-dire les frais d'expédition.

44. Le point de vue défendu par le gouvernement allemand et le gouvernement du Royaume-Uni, à savoir qu'il serait contraire aux principes de neutralité concurrentielle et d'uniformité de la liquidation de la TVA de ne pas intégrer les frais d'expédition dans la base d'imposition, plaide en définitive également en faveur de cette solution. En effet, l'envoi d'une prime en nature en échange de laquelle son destinataire fournit une prestation de services ne doit pas être traité différemment, sur le plan fiscal, de l'envoi d'un bien payé par son destinataire .

45. La base d'imposition de la livraison d'une prime en nature, envoyée à son bénéficiaire en contrepartie de la présentation d'un nouveau client, comprend donc, en application de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, outre le prix d'achat de la prime en nature également les frais d'expédition.

VI - Conclusion

46. À la lumière des considérations qui précèdent, nous proposons donc d'apporter la réponse suivante à la question déférée:

« La base d'imposition pour la livraison d'une prime en nature envoyée à son bénéficiaire en contrepartie de la présentation d'un nouveau client comprend, en application de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, outre le prix d'achat de la prime en nature, également les frais d'expédition. »