

ARRÊT DE LA COUR

23 novembre 1988 *

Dans l'affaire 230/87,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le Value Added Tax Tribunal de Londres et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Naturally Yours Cosmetics Limited

et

Commissioners of Customs and Excise,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous a), de la directive 77/388 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 45, p. 1),

LA COUR,

composée de MM. O. Due, président, T. Koopmans, R. Joliet et T. F. O'Higgins, présidents de chambre, C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler et J. C. Moitinho de Almeida, juges,

avocat général: M. J. L. Da Cruz Vilaça
greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal

considérant les observations présentées:

— pour la partie requérante par M. David Vaughan, QC, et MM. S. J. Berwin & Co., Solicitors,

* Langue de procédure: l'anglais.

- pour le gouvernement britannique par M^{me} Sue Hay, en qualité d'agent, et MM. John Mummery et Robert Jay, Barristers,
- pour le gouvernement portugais par M. Luís Inês Fernandes, M^{me} Maria Helena Brito et M. Arlindo Correia, en qualité d'agents,
- pour la Commission des Communautés européennes, par M. Johannes Føns Buhl, en qualité d'agent,

vu le rapport d'audience et à la suite de la procédure orale du 21 juin 1988,

ayant entendu les conclusions de l'avocat général présentées à l'audience du 14 juillet 1988,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par ordonnance du 13 mars 1987, parvenue à la Cour le 29 juillet suivant, le Value Added Tax Tribunal de Londres, a posé en vertu de l'article 177 du traité CEE une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après « sixième directive »).
- 2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige qui oppose Naturally Yours Cosmetics Ltd (ci-après « Naturally Yours »), aux Commissioners of Customs and Excise (ci-après « Commissioners »), au sujet d'une décision des Commissioners portant sur une évaluation fiscale aux fins de paiement de la TVA pour l'année 1984.

- 3 Il ressort de l'ordonnance de renvoi que Naturally Yours est une société de vente en gros de produits de beauté, destinés à être revendus par des détaillants (« conseillères en esthétique ») qui ont recours à des amis et connaissances (« les hôtessees ») pour l'organisation de réunions privées au cours desquelles les produits de Naturally Yours sont offerts à la vente.

- 4 Les conseillères en esthétique achètent les produits de Naturally Yours à un prix de gros et les vendent, au cours de ces réunions, à un prix de détail recommandé par la société; la différence entre ces deux prix constitue le bénéfice auquel les conseillères ont droit. Il ressort du dossier que celles-ci sont exemptes du paiement de la TVA, au titre de l'article 24 de la sixième directive, au motif que leur chiffre d'affaires est inférieur au minimum fixé par la législation britannique.

- 5 Afin de récompenser les hôtessees pour l'organisation des réunions en question, la conseillère en esthétique leur offre un des produits ainsi mis en vente (« Natural Oasis Rejuvenating Cream ») à titre de « cadeau souvenir ». Lorsque ce pot de crème est utilisé à cette fin, Naturally Yours le fournit à la conseillère en esthétique au prix de 1,50 UKL au lieu de son prix de gros courant de 10,14 UKL.

- 6 Les Commissioners ont liquidé la TVA relative à l'année 1984, sur la base du prix de gros courant de 10,14 UKL par pot de crème, y compris les pots destinés à servir de cadeau; ils ont invoqué à cet égard les dispositions de la législation britannique pertinente, notamment l'article 10, paragraphe 3, du Value Added Tax Act de 1983, aux termes duquel, « si la fourniture n'a pas de contrepartie ou si sa contrepartie n'est pas monétaire ou ne l'est pas entièrement, sa valeur est réputée égale à sa valeur normale sur le marché ». Naturally Yours estime que cette disposition est contraire à l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive et que la base d'imposition pour la TVA devrait être le prix de 1,50 UKL, réellement payé par la conseillère en esthétique pour les pots de crème achetés à titre de cadeau.

- 7 Estimant que le litige soulevait une question d'interprétation du droit communautaire, le Value Added Tax Tribunal a sursis à statuer jusqu'à ce que la Cour se soit prononcée sur la question préjudicielle suivante:

« Aux fins d'application de l'article 11, partie A, de la sixième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (directive 77/388/CEE, du 17 mai 1977), lorsqu'un fournisseur (« le grossiste ») livre des articles (« le produit motivant ») à une autre personne (« le détaillant ») pour une contrepartie monétaire (c'est-à-dire une somme d'argent) inférieure à celle en échange de laquelle il lui livre les mêmes articles en vue de la revente au public, le détaillant s'étant engagé à utiliser le produit motivant pour amener un tiers, ou pour l'en récompenser, à organiser une réunion au cours de laquelle d'autres articles du grossiste peuvent être vendus par le détaillant au public à leur avantage mutuel,

- a) le montant imposable n'est-il que la contrepartie monétaire reçue par le grossiste pour le « produit motivant », ou

- b) la contrepartie monétaire en échange de laquelle le grossiste fournit des articles identiques au détaillant en vue de la revente au public, ou

- c) ce montant doit-il être fixé conformément aux critères qui peuvent être déterminés par l'État membre en cause, ou

- d) est-il la somme de la contrepartie monétaire et de la valeur de l'engagement pris par le détaillant d'utiliser le « produit motivant » pour s'assurer les services du tiers ou pour le récompenser et, dans l'affirmative, comment faut-il déterminer la valeur de l'engagement, ou

- e) est-il un autre montant et, dans l'affirmative, quel est-il? »

8 Pour un plus ample exposé des faits de l'affaire au principal, de la procédure et des observations soumises à la Cour, il est renvoyé au rapport d'audience. Ces éléments du dossier ne sont repris ci-dessous que dans la mesure nécessaire au raisonnement de la Cour.

9 L'article 11, partie A, paragraphe 1, de la sixième directive dispose:

« La base d'imposition est constituée:

a) 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 ses opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations;

b) ... »

10 Afin d'interpréter l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, il convient, eu égard à la finalité commune de la sixième directive et de la deuxième directive 67/228 du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO p. 1303) (ci-après « deuxième directive »), de tenir compte de la jurisprudence de la Cour relative à cette dernière directive.

11 Il y a lieu de rappeler ainsi que, selon l'arrêt du 5 février 1981 (*Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, Rec. p. 445), la base d'imposition d'une prestation de service est constituée par tout ce qui est reçu en contrepartie du service presté; il doit dès lors exister un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue pour qu'une prestation de service soit taxable, au sens de la deuxième directive.

12 Un tel lien direct doit également exister entre la livraison d'un bien et la contrepartie reçue au sens de l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive.

13 La question se pose alors de savoir s'il y a un lien direct entre la livraison du bien fourni à un prix inférieur au prix courant et la valeur du service qui doit être rendu par la conseillère en esthétique.

- 14 A cet égard, il ressort de l'ordonnance de renvoi que la méthode de vente de Naturally Yours se caractérise par l'intervention des conseillères en esthétique dans le cadre de réunions privées qu'elles organisent par l'intermédiaire d'hôtesse. Ce serait la raison pour laquelle Naturally Yours accepte de vendre le pot de crème destiné à servir de cadeau à un prix très bas. En outre, au cours de la procédure orale devant la Cour, il est apparu que lorsque la conseillère en esthétique ne rend pas le service prévu, à savoir qu'elle ne trouve pas d'hôtesse qui organise une réunion, le pot de crème doit être rendu ou payé au prix courant de vente en gros. Si tel est le cas — ce qu'il appartient au juge national de vérifier —, il y a lieu de constater qu'il existe un lien direct entre la livraison du pot de crème à très bas prix et le service rendu par la conseillère en esthétique.
- 15 La juridiction nationale se demande ensuite si ce service doit être considéré comme partie de la contre-valeur de la livraison du bien fourni, même s'il ne constitue pas une contre-valeur en argent et, en cas de réponse affirmative, comment il faut déterminer la valeur du service rendu dans des cas tels que celui de la conseillère en esthétique en l'espèce.
- 16 Il y a lieu de rappeler, à cet égard, qu'il résulte de l'arrêt du 5 février 1981, précité, premièrement, que la contre-valeur doit pouvoir être exprimée en argent et, deuxièmement que cette contre-valeur est une valeur subjective, puisque la base d'imposition est la contrepartie réellement reçue et non une valeur estimée selon des critères objectifs.
- 17 En l'espèce, les parties au contrat ont réduit d'un montant déterminé le prix de vente en gros du pot de crème en échange de la prestation d'un service qui est fourni par la conseillère en esthétique et qui consiste à amener les hôtesse à organiser des réunions de vente en leur offrant ces pots en cadeaux. Dans de telles circonstances, il est possible de connaître la valeur en argent que les deux parties au contrat ont attribuée à ce service; cette valeur doit être considérée comme égale à la différence entre le prix effectivement payé et le prix normal de vente en gros.
- 18 Il y a donc lieu de répondre à la juridiction nationale que l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un fournisseur (« le grossiste ») livre des articles (« le produit motivant ») à une autre personne (« le détaillant ») pour une contrepartie monétaire (c'est-à-dire

une somme d'argent) inférieure à celle en échange de laquelle il lui livre les mêmes articles en vue de la revente au public, le détaillant s'étant engagé à utiliser le produit motivant pour amener un tiers, ou pour l'en récompenser, à organiser une réunion au cours de laquelle d'autres articles du grossiste peuvent être vendus par le détaillant au public à leur avantage mutuel, étant entendu que, à défaut d'une telle réunion, le produit motivant doit être rendu au fournisseur ou être payé à son prix de vente en gros, la base d'imposition est constituée par la somme de la contrepartie monétaire et de la valeur du service rendu par le détaillant qui consiste à utiliser le produit motivant pour s'assurer les services du tiers ou pour le récompenser; la valeur de ce service doit être considérée comme égale à la différence entre le prix effectivement payé pour ce produit et son prix courant de vente en gros.

Sur les dépens

- 19 Les frais exposés par le gouvernement britannique, le gouvernement portugais et la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR,

statuant sur la question à elle soumise par le Value Added Tax Tribunal de Londres, par ordonnance du 13 mars 1987, dit pour droit:

L'article 11, partie A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un fournisseur (« le grossiste ») livre des articles (« le produit motivant ») à une autre personne (« le détaillant ») pour une contrepartie monétaire (c'est-à-dire une somme d'argent) inférieure à celle en échange de laquelle il lui livre les mêmes articles en vue de la revente au public, le détaillant s'étant engagé à utiliser le produit motivant pour amener un tiers, ou pour l'en récompenser, à organiser une réunion au cours de laquelle d'autres articles du grossiste peuvent être vendus par le détaillant au

public à leur avantage mutuel, étant entendu que, à défaut d'une telle réunion, le produit motivant doit être rendu au fournisseur ou être payé à son prix de vente en gros, la base d'imposition est constituée par la somme de la contrepartie monétaire et de la valeur du service rendu par le détaillant qui consiste à utiliser le produit motivant pour s'assurer les services du tiers ou pour le récompenser; la valeur de ce service doit être considérée comme égale à la différence entre le prix effectivement payé pour ce produit et son prix courant de vente en gros.

Due		Koopmans	Joliet
O'Higgins	Kakouris	Schockweiler	Moitinho de Almeida

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 23 novembre 1988.

Le greffier
J.-G. Giraud

Le président
O. Due