



La Faculté de Droit Virtuelle est la  
plate-forme pédagogique de la  
**Faculté de Droit de Lyon**  
[www.facdedroit-lyon3.com](http://www.facdedroit-lyon3.com)

*Fiche à jour au 31 janvier 2007*

## **FICHE PEDAGOGIQUE VIRTUELLE**

*Diplôme : Licence en Droit, 6<sup>ème</sup> semestre*

*Matière : Droit fiscal*

*Web-tuteur : Olivier Rollux*

### **SEANCE N°6 - TVA – BASE D'IMPOSITION**

#### **1<sup>ERE</sup> PARTIE**

#### **SOMMAIRE**

<i>Article 266-1-a du CGI</i>	2
<i>C.E., 14 décembre 1979, Comité de propagande pour la banane</i>	2
<b><u>I. LES ELEMENTS IMPOSABLES</u></b>	<b><u>3</u></b>
<i>C.E., 3 mars 1993</i>	3
<b><u>II. LES ELEMENTS NON IMPOSABLES</u></b>	<b><u>4</u></b>
<i>C.J.C.E., 29 mai 2001</i>	5

*Date de création du document : année universitaire 2006/07*

Consultez les autres fiches sur le site de la FDV : [www.facdedroit-lyon3.com](http://www.facdedroit-lyon3.com)

### *Article 266-1-a du CGI*

La base d'imposition est donc, en principe, représentée par le montant total effectif du prix :

Considérant que la TVA est normalement un élément qui grève le prix d'une prestation de service ou livraison convenu avec le client, elle n'est donc pas un accessoire du prix. Aussi, lorsque les parties ne font pas apparaître le montant de la TVA qu'elles avaient convenu d'ajouter au prix stipulé, on doit considérer que le prix inclut la TVA :

#### *C.E., 14 décembre 1979, Comité de propagande pour la banane*

Requête du comité de propagande de la banane tendant à l'annulation du jugement du 15 décembre 1977 du Tribunal administratif de Paris rejetant sa demande en réduction des droits et pénalités auxquels il a été assujéti en matière de taxe sur le chiffre d'affaires pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 1970 au novembre 1972 ; Vu l'ordonnance du 31 juillet 1945 et le décret du 30 septembre 1953 ; la loi du 30 décembre 1977 ;

Considérant que le comité de propagande de la banane, créé au sein du comité interprofessionnel de la banane pour assurer la publicité de ce produit dans la presse et sur les ondes, percevait en contrepartie de ces services de nature commerciale, des cotisations versées par les producteurs, importateurs et transporteurs de bananes, ainsi que des rémunérations forfaitaires du groupement d'intérêt économique de la banane et du comité de l'ananas, auxquels il rendait divers services de nature également commerciale ; que ces recettes, qui n'avaient pas été regardées comme taxables par le comité de propagande de la banane, ont été assujétiées à la taxe sur la valeur ajoutée par l'administration ; que sans contester le principe de l'imposition, le comité de propagande de la banane, critique le mode de calcul des droits dus pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 1970 au 30 novembre 1972 en soutenant que le taux légal aurait dû être appliqué non au montant brut des recettes qu'il a effectivement perçues pendant cette période, mais à ce montant diminué de la taxe sur la valeur ajoutée exigible sur ces opérations ; cons. qu'aux termes de l'article 266 du Code général des impôts "le chiffre d'affaires imposable est constitué pour les prestations de services par le prix des services" ; qu'en vertu de l'article 267 du même code, dans sa rédaction issue de l'article 9 de la loi du 24 décembre 1969, qui est applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1970, "les prix définis à l'article 266 s'entendent tous frais et taxes compris, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée et des prélèvements de toute nature assis en addition a cette axe et suivant les mêmes règles que celle-ci" ;

Cons. que la taxe sur la valeur ajoutée dont est redevable un vendeur ou un prestataire de service est, comme les prélèvements de toute nature assis en addition à cette taxe, un élément qui grève le prix convenu avec le client et non un accessoire du prix ; qu'en vertu des dispositions précitées, l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée est égale au prix convenu entre les parties, diminué notamment de la taxe exigible sur cette opération ; que cette règle d'assiette est applicable alors même que le fournisseur n'a pas facturé de manière distincte la taxe dont il sera redevable du fait de l'affaire, empêchant ainsi seulement son client d'exercer éventuellement son droit à déduire la taxe grevant le prix convenu ; que, de même, fait que le redevable ne s'est pas spontanément acquitté de la taxe sur la valeur ajoutée et des autres prélèvements de toute nature assis en addition à cette taxe, justifie que les

droits rappelés soient majorés des pénalités prévues par la loi, mais ne modifie pas les règles de calcul de ces droits ; que par suite, lorsqu'un assujetti réalise une affaire moyennant un prix convenu qui ne mentionne aucune taxe sur la valeur ajoutée, dans des conditions qui ne font pas apparaître que les parties seraient convenues d'ajouter au prix stipulé un supplément de prix égal à la taxe sur la valeur ajoutée applicable à l'opération, la taxe due au titre de cette affaire doit être assise sur une somme égale au prix stipulé, diminue notamment du montant de ladite taxe ; que le comité requérant est donc fondé à soutenir que c'est à tort qu'a été mise à sa charge une taxe assise sur le montant brut des recettes qu'il a perçues et à contester, pour le même motif, le calcul des pénalités afférentes à ce rappel de taxe ; cons. que le dossier ne permet pas de déterminer le montant des droits et pénalités dont la décharge doit être ordonnée ; qu'il y a lieu de procéder à un supplément d'instruction contradictoire sur ce point ; [dispositif en ce sens] .

## **I. Les éléments imposables**

Sont en principe inclus dans la base d'imposition, tous les frais acquittés par le client et qui peuvent être considérés comme des compléments de prix, ainsi que les frais accessoires aux livraisons de biens ou prestations de services, à savoir notamment :

- Les frais d'assurance, les frais de commissions et de courtage ;
- Les frais financiers facturés aux clients,
- Les frais de facturation, les majorations pour livraison rapide...
- Les frais fiscaux afférents à l'opération (droit de douane, de timbres ou taxes parafiscales,...):

*Exemple relatif aux taxes locales d'électricité*

*C.E., 3 mars 1993*

Considérant, d'une part, qu'aux termes du 1 de l'article 266 du Code général des impôts, la base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée est constituée "a) pour les livraisons de biens ... par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ... en contrepartie de la livraison ..." ; et qu'aux termes du I de l'article 267 du même Code sont à comprendre dans la base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée : "1° les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même" ; d'autre part, qu'aux termes de l'article L.233-1 du code des communes : "toute commune peut ... établir une taxe sur les fournitures d'électricité sous faible ou moyenne puissance ..." ; qu'aux termes de l'article L.233-3 du même code : "... la taxe est recouvrée par le distributeur dans les conditions fixées par décret en Conseil d'Etat ..." ; que les mêmes dispositions sont applicables, en vertu de la loi du 29 décembre 1984, à la taxe départementale sur l'électricité ;

Considérant qu'il résulte des dispositions précitées qu'est à comprendre dans la base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée la totalité de la somme que doit déboursier le client pour obtenir la livraison d'un bien, y compris la fraction de cette somme correspondant aux taxes que le fournisseur du bien

doit payer à l'occasion de cette livraison et qu'il a incluses en conséquence dans le prix de celle-ci ; que, par suite, les établissements distributeurs d'électricité sont tenus de comprendre dans la base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée des livraisons d'électricité les taxes communale et départementale qui sont incluses dans le prix qu'ils exigent de l'usager sans que puissent être utilement invoquées à l'encontre d'une telle obligation, d'une part, des critiques relatives à la légalité des taxes en cause, à leur assiette et à leur taux et, d'autre part, ni la circonstance que lesdites taxes ne seraient pas perçues dans certains pays membres de la communauté économique européenne et le seraient de manière très diverse en France selon les collectivités locales concernées, ni celle qu'elles ne représenteraient aucune valeur ajoutée réelle et qu'elles sont dues par l'usager ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède qu'en indiquant, dans une "note" du 1er juillet 1991 que "l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée de la taxe sur l'électricité interviendra le 1er août 1991" et dans une instruction 3B-2-91 du 23 juillet 1991 que "les établissements distributeurs d'électricité devront, en application des dispositions de l'article 267-I 1° du code général des impôts, comprendre dans la base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée des livraisons d'électricité la taxe sur certaines fournitures d'électricité et la taxe départementale sur l'électricité", le ministre de l'économie, des finances et du budget s'est borné à rappeler la portée des dispositions précitées du code général des impôts ; que cette "note" et cette instruction sont, dès lors, dépourvues de caractère réglementaire, même si elles ont eu pour but de mettre fin à une interprétation administrative différente des dispositions légales dont il s'agit ; qu'elles ne peuvent donc, quelles que soient les critiques portant soit sur leur forme, soit sur les erreurs matérielles qu'elles comporteraient, être contestées par la voie du recours pour excès de pouvoir ;

**DECIDE :**

Article 1er : La requête de M. Facq est rejetée.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à M. Facq et au Ministre du budget.

## **II. Les éléments non imposables**

Ne sont pas inclus dans la base imposable, même s'ils sont portés sur la facture :

- La TVA elle-même,
- Les réductions de prix (rabais, remises, escomptes,...) sous réserve :

*qu'elles bénéficient effectivement et pour leur montant exact à l'acheteur,*

*qu'elles ne constituent pas en fait la rémunération d'un service ou la contrepartie d'une prestation quelconque.*

Lorsqu'elle est accordée après la délivrance de la facture, la diminution de l'assiette est subordonnée à la rectification du prix et de la taxe portés sur la facture initiale (envoi d'une nouvelle facture ou note d'avoir au client)

Lorsqu'une ristourne est convenue avant la vente mais n'est utilisable seulement après l'opération, la base d'imposition ne sera réduite qu'au moment où la réduction est utilisée par le client :

*C.J.C.E., 29 mai 2001**Extraits:*

À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que, chaque fois que l'on se trouve, comme dans l'affaire au principal, devant la question de la qualification d'un élément du prix qui pourrait être constitutif de la base d'imposition ou, inversement, qui pourrait être expressément exclu de celle-ci, il faut examiner d'abord si l'élément en cause entre dans l'une des catégories visées à l'article 11, A, paragraphes 2 et 3, de la sixième directive et c'est seulement en cas de réponse négative qu'il y a lieu de se référer à la notion générale de base d'imposition visée à l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de ladite directive (voir arrêt du 27 mars 1990, *Boots Company*, C-126/88, Rec. p. I-1235, point 16).

20.

À cet égard, la Commission soutient que le libellé de l'article 11, A, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, notamment dans la version française de cette disposition, suggère que les rabais et ristournes de prix sont acquis au sens de celle-ci dès que l'acheteur a acquis un droit légal à en bénéficier. Étant donné que l'agent, dans l'affaire au principal, a droit à la ristourne achats propres au moment où il achète le bien, ladite disposition serait applicable, de sorte que la base d'imposition est dès le début le prix catalogue moins la ristourne.

21.

Les gouvernements du Royaume-Uni et hellénique contestent que l'existence d'un tel droit à une ristourne soit suffisant pour que l'article 11, A, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive soit applicable. Ils font valoir que, au moment où s'effectue la livraison des biens achetés, la contrepartie est le prix catalogue intégral parce que c'est celui-ci que l'agent doit payer à Freemans.

22.

Il y a lieu de rappeler que, selon le libellé de l'article 11, A, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, les ristournes de prix consenties à l'acheteur et acquises au moment où s'effectue l'opération ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition. Quant aux livraisons de biens, le moment où s'effectue l'opération au sens de ladite disposition est, conformément à l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, celui où le pouvoir de disposer du bien acheté est transféré, c'est-à-dire, dans l'affaire au principal, le moment où les produits sont pris en charge par l'agent.

23.

Si, au moment de ce transfert, les acheteurs payaient un prix réduit, ils bénéficieraient d'un rabais; si le vendeur leur ristournait une partie du prix déjà payée, les acheteurs profiteraient d'une ristourne au sens de l'article 11, A, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive (voir, en ce sens, arrêt *Boots Company*, précité, point 18).

24.

Toutefois, tel n'est pas le cas dans l'affaire au principal. En effet, audit moment, les agents doivent payer le prix catalogue intégral par mensualités, alors que Freemans est tenue de créditer un compte séparé d'une valeur égale à 10 % pour chaque versement que lesdits agents effectueront. Les sommes qui devront ainsi être créditées au fur et à mesure des versements ne constituent pas encore des ristournes au sens de l'article 11, A, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive.

25.

En effet, contrairement à ce que la Commission prétend, pour que l'article 11, A, paragraphe 3, sous b), soit applicable, il ne suffit pas que l'acheteur acquière lors de l'achat, comme dans l'affaire au principal, une ristourne pouvant juridiquement être réclamée.

26.

Il est vrai que la version française de ladite disposition pourrait suggérer d'interpréter le terme «acquis» au sens de «juridiquement acquis». Toutefois, la version allemande de la même disposition («erhält») suggère plutôt que la ristourne doit être effectivement payée au moment où l'opération s'effectue. En tout état de cause, force est de constater qu'aucune des versions linguistiques de l'article 11, A, paragraphe 3, sous b), ne comporte les expressions «juridiquement acquis» ou «effectivement acquis», lesquelles auraient été claires et dépourvues d'ambiguïté. Il y a donc lieu d'interpréter le texte à la lumière des objectifs de l'article 11 de la sixième directive.

27.

À cet égard, il convient de rappeler que l'article 11, A, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive n'est qu'une application de la règle établie par l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de celle-ci, tel qu'interprété par la jurisprudence de la Cour (voir arrêt *Boots Company*, précité, point 19). Selon cette dernière disposition, la base d'imposition est constituée, pour la livraison d'un bien, par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur de la part de l'acheteur. Conformément à la jurisprudence constante de la Cour, la base d'imposition définitive pour la livraison d'un bien est constituée par la contrepartie réellement reçue à cet effet (voir arrêts du 5 mai 1994, *Glawe*, C-38/93, Rec. p. I-1679, point 8, et du 24 octobre 1996, *Argos Distributors*, C-288/94, Rec. p. I-5311, point 16). L'article 11, A, paragraphe 1, sous a), assure ainsi la neutralité fiscale, principe inhérent au système commun de TVA, dans le respect duquel les dispositions de la sixième directive doivent être interprétées (voir, en ce sens, arrêt du 24 octobre 1996, *Elida Gibbs*, C-317/94, Rec. p. I-5339, points 26 à 31).

28.

Or, dans l'affaire au principal, en calculant la TVA, dès le début, sur le prix catalogue, déduction faite des montants à créditer par *Freemans*, cette dernière obtiendrait, lorsque les clients par la suite ne disposent pas des montants crédités, une somme correspondant à une partie du prix de vente lequel constitue la contrepartie des biens livrés, ladite somme ne faisant toutefois pas partie de la base d'imposition. Une telle modalité de calcul de la TVA violerait donc l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, interprété en harmonie avec le principe de neutralité fiscale.

29.

Dès lors, un assujetti qui utilise un système de promotion des ventes tel que celui en cause au principal ne saurait à bon droit faire valoir que, dès le début, la contrepartie au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive est constituée par le prix intégral moins la ristourne achats propres.

30.

Certes, ainsi que *Freemans* le rappelle à juste titre, la Cour a jugé, en ce qui concerne les appareils automatiques de jeux d'argent avec possibilité de gains (machines à sous), que la contrepartie est constituée par le total des mises engagées moins la proportion qui correspond aux gains versés aux joueurs (arrêt *Glawe*, précité, point 13). Toutefois, il convient de relever, tout d'abord, que les opérations de jeux de hasard se prêtent mal à l'application de la TVA, ainsi que la Commission l'a exposé dans sa proposition de sixième directive (voir *Bulletin des Communautés européennes*, Supplément 11/73, p. 16). Il n'apparaît donc guère opportun de tirer des conclusions générales de la

taxation de ces opérations pour en faire application à la taxation des livraisons ordinaires de biens. Ensuite, il importe de tenir compte du fait que dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Glawe, précité, la proportion des mises engagées qui n'a pas été incluse dans la base d'imposition était effectivement remise aux joueurs qui gagnaient. L'arrêt Glawe, précité, est donc intervenu dans des circonstances essentiellement différentes de celles de l'affaire au principal, où il s'agit d'un élément du prix payé par le consommateur final qui, si ce dernier n'en dispose pas, reste acquis à l'assujetti.

31.

Enfin, il y a lieu de constater que l'article 11, C, paragraphe 1, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la base d'imposition constituée par le prix catalogue intégral doit être réduite, dans le cadre d'un système de promotion tel que celui en cause au principal, dès que ce dernier retire ou utilise d'une autre manière le montant dont son compte séparé a été crédité.

32.

Freemans et la Commission soutiennent certes que l'article 11, C, paragraphe 1, de la sixième directive vise les cas dans lesquels la réduction de la contrepartie résulte d'une modification contractuelle intervenue après le moment où s'effectue l'opération. Ladite disposition ne serait donc pas applicable lorsque, comme dans l'affaire au principal, les relations contractuelles donnant lieu à la livraison prévoient, dès le début, l'octroi d'une ristourne, même si cette dernière n'est réellement acquise que plus tard. Dans ce cadre, elles invoquent le point 31 de l'arrêt Elida Gibbs, précité, dans lequel la Cour a jugé que ladite disposition se réfère au cas habituel des relations contractuelles, directement nouées entre deux parties contractantes, lesquelles subissent une modification ultérieure.

33.

À cet égard, il suffit de constater que le libellé de l'article 11, C, paragraphe 1, de la sixième directive ne présuppose pas une telle modification ultérieure des relations contractuelles pour que cette disposition soit applicable. En effet, celle-ci oblige en principe les États membres à réduire la base d'imposition chaque fois que, postérieurement à la conclusion d'une opération, une partie ou la totalité de la contrepartie n'est pas perçue par l'assujetti (voir arrêt du 3 juillet 1997, Goldsmiths, C-330/95, Rec. p. I-3801, points 16 à 18). En outre, rien n'indique que la Cour, dans l'arrêt Elida Gibbs, précité, a voulu limiter le champ d'application de ladite disposition. Au contraire, il ressort des faits qui sont à la base de l'affaire Elida Gibbs qu'aucune modification des relations contractuelles n'était intervenue. Nonobstant, la Cour a jugé que l'article 11, C, paragraphe 1, de la sixième directive était applicable.

34.

Subsidiairement, Freemans fait valoir que l'article 11, C, paragraphe 1, doit être interprété en ce sens que, dans le cadre du système de promotion en cause au principal, la base d'imposition doit être réduite au moment où est porté au crédit du compte d'un agent le montant versé en tant que ristourne achats propres.

35.

Toutefois, au moment où elle crédite du montant en cause le compte établi dans ses livres au bénéfice d'un agent, Freemans n'a pas encore réellement versé la ristourne achats propres à ce dernier. En effet, lorsque l'agent n'utilise pas ce montant, Freemans en dispose en ajoutant celui-ci à son compte de résultat. Ce n'est que lorsque le client utilise la ristourne achats propres que celle-ci lui est effectivement versée de sorte que, ainsi que l'article 11, C, paragraphe 1, de la sixième directive le prévoit, la base

d'imposition de l'achat correspondant doit être réduite à due concurrence dans les conditions déterminées par les États membres.

36.

Il y a donc lieu de répondre à la question préjudicielle que l'article 11, A, paragraphe 3, sous b), et C, paragraphe 1, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la base d'imposition pour les biens fournis par correspondance à partir d'un catalogue à un client pour son propre usage, lorsque le fournisseur accorde au client une ristourne sur le prix catalogue, un compte séparé étant crédité au bénéfice de celui-ci du montant de cette ristourne au moment du versement des mensualités au fournisseur - ristourne qui peut alors être immédiatement retirée ou utilisée d'une autre manière par le client -, est l'intégralité du prix catalogue des biens vendus au client, réduit à due concurrence du montant de cette ristourne au moment où celle-ci est retirée ou utilisée d'une autre manière par le client.

- Sous conditions, les remboursements des débours des mandataires (art.267-II-2° CGI)

En fait, il convient que ces derniers ne soient imposés que sur leur rémunération et non sur les frais avancés pour le compte du client.





Cette création est mise à disposition sous un [contrat Creative Commons](#).

## Paternité - Pas d'Utilisation Commerciale 2.0 France

### Vous êtes libres :



de reproduire, distribuer et communiquer cette création au public



de modifier cette création

### Selon les conditions suivantes :



Paternité. Vous devez citer le nom de l'auteur original de la manière indiquée par l'auteur de l'oeuvre ou le titulaire des droits qui vous confère cette autorisation (mais pas d'une manière qui suggérerait qu'ils vous soutiennent ou approuvent votre utilisation de l'oeuvre).



Pas d'Utilisation Commerciale. Vous n'avez pas le droit d'utiliser cette création à des fins commerciales.

- A chaque réutilisation ou distribution de cette création, vous devez faire apparaître clairement au public les conditions contractuelles de sa mise à disposition. La meilleure manière de les indiquer est un lien vers cette page web.
- Chacune de ces conditions peut être levée si vous obtenez l'autorisation du titulaire des droits sur cette oeuvre.
- Rien dans ce contrat ne diminue ou ne restreint le droit moral de l'auteur ou des auteurs.

---

Ce qui précède n'affecte en rien vos droits en tant qu'utilisateur (exceptions au droit d'auteur : copies réservées à l'usage privé du copiste, courtes citations, parodie...)

Ceci est le Résumé Explicatif du [Code Juridique \(la version intégrale du contrat\)](#).