



Liberté • Égalité • Fraternité  
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**3 B-4-06**

**N°122 du 20 JUILLET 2006**

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE. RÈGLES APPLICABLES AUX SOMMES VERSÉES PAR LES CONSTRUCTEURS  
AUTOMOBILES DÉNOMMÉES « PRIMES DE VOLUME » OU « PRIMES D'OBJECTIFS ».

(CGI, art. 267-II-1°)

NOR : BUD F 06 30027J

**Bureau D 1**

## AVERTISSEMENT

La présente instruction décrit le régime de TVA applicable aux primes « de volume » ou « d'objectifs » versées par les constructeurs automobiles.

Elle s'applique à compter de sa publication. Elle n'entraîne ni rappel, ni restitution.

•

- 1 -

20 juillet 2006

3 507122 P - C.P. n°817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Bruno PARENT

Responsable de rédaction : Sylviane MIROUX

Impression : S.D.N.C.

82, rue du Maréchal Lyautey - BP 3045 - 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

1. Les constructeurs automobiles peuvent verser des primes « de volume » ou « d'objectifs » en fonction des achats de véhicules effectués, soit directement auprès d'eux, soit par l'intermédiaire de leur réseau, auprès des concessionnaires ou filiales de distribution.

Il ressort de la jurisprudence du Conseil d'Etat (CE 30 décembre 2002, n°205131, SA Renesson) que le concessionnaire, bénéficiaire de ces sommes, n'a pas à les soumettre à la TVA dès lors que l'examen des conditions de leur versement ne permet pas d'établir qu'elles constituent la contrepartie d'une prestation de services rendue par le concessionnaire au profit du constructeur. Des hésitations se sont produites sur les conséquences à tirer du caractère non imposable de ces sommes sur les conditions d'exercice du droit à déduction qui permet d'assurer la neutralité de la TVA.

2. Afin d'y remédier, la présente instruction précise, dans les différentes situations actuellement répertoriées, les circonstances dans lesquelles les primes « de volume » ou « d'objectifs » doivent être considérées comme la contrepartie de prestations de services imposables ou comme un rabais pouvant venir en diminution de la base imposable du constructeur.

Dès lors qu'une prime répond aux mêmes conditions d'attribution et de versement que celles exposées ci-dessous, les mêmes solutions peuvent s'appliquer quel que soit le secteur d'activité ou la dénomination des sommes versées.

#### A. PRIMES « DE VOLUME » OU « D'OBJECTIFS » VERSEES AU RESEAU PRIMAIRE DU CONSTRUCTEUR

3. Le constructeur commercialise ses véhicules par l'intermédiaire de ses filiales françaises de commercialisation ou de concessionnaires indépendants, qui les achètent en vue de les revendre à des clients.

En fonction du volume des achats ou des objectifs de vente réalisés par les concessionnaires et les filiales, le constructeur leur verse périodiquement des primes « de volume » ou « d'objectifs ».

4. Ces primes s'analysent comme des rabais<sup>1</sup> consentis par le constructeur à ses filiales ou aux concessionnaires, en principe exclus de la base d'imposition (CGI, art. 267-II-1).

Le constructeur peut procéder à un rabais « TTC » ou à un rabais « net de taxe » (cf. DB 3 D 1211, n°s 42 à 44, complétée par le BOI, numéro spécial, du 7 août 2003, n°s 186 à 189 sur les obligations que doivent respecter le constructeur et le bénéficiaire du rabais selon la procédure retenue).

#### B. PRIMES « DE VOLUME » VERSEES A LA SOCIETE MERE D'UN GROUPE EN CONTREPARTIE D'ACHATS DIRECTS PAR SES FILIALES FRANÇAISES

5. Le constructeur vend des véhicules à des filiales françaises de groupes industriels dont la société mère, française ou étrangère, a signé un contrat-cadre de distribution avec le constructeur.

En contrepartie de l'ensemble des achats de véhicules réalisés par les filiales, le constructeur accorde à la société mère une prime « de volume » ou « d'objectifs ».

La prime « de volume » ou « d'objectifs » peut être conservée par la société mère ou reversée partiellement ou intégralement à ses filiales françaises.

6. Trouvant son origine dans les engagements pris dans le contrat cadre de distribution envers le constructeur, la prime constitue en principe la contrepartie du service « d'apport d'affaires » rendu par la société mère au constructeur. Cette prestation doit être soumise à la TVA selon les règles de droit commun.

7. Notamment, le lieu d'imposition de la prestation est situé en France lorsque les conditions posées par l'article 259 du CGI sont remplies, c'est-à-dire lorsque la société mère a en France le siège de son activité. Dans ce cas, la base d'imposition de la société mère est constituée par le montant total des primes reçues (CGI, art. 266-1-a).

---

<sup>1</sup> Constituent également des rabais :

- les primes de « conjoncture » versées dans les circonstances de l'espèce ayant donné lieu à l'arrêt du Conseil d'Etat du 3 novembre 2003 (n°246606, SA Gorrias Véhicules Industriels) ;  
- ou les remises « additionnelles » accordées aux concessionnaires à l'occasion d'une campagne promotionnelle portant sur un type de véhicule donné. Dans ce cadre, le constructeur décide que le client bénéficiera d'une remise, dont il fixe le montant, et alloue dans le même temps une remise additionnelle, en général fixée en pourcentage du montant alloué au client, au concessionnaire.

**8.** S'agissant des sommes reversées aux filiales, celles-ci seront considérées comme rémunérant une prestation de services rendue à leur société mère et relevant également de ce même article 259 du CGI dès lors que les sommes concernées leur sont versées en raison des engagements qu'elles ont pris à l'égard de la société mère afin de mettre cette dernière en mesure de respecter les obligations souscrites dans le cadre du contrat-cadre de distribution.

**9.** Dans le cas où le contrat-cadre de distribution ferait apparaître que la société mère agit au nom et pour le compte de ses filiales pour la répartition des primes et où il serait établi que le montant des primes bénéficie effectivement, et pour son montant exact, aux filiales<sup>2</sup>, la prime pourra s'analyser comme un rabais consenti par le constructeur aux filiales du groupe sous réserve du respect des conditions suivantes.

**10.** Des notes d'avoir seront émises par le constructeur au profit de la société mère à partir de l'ensemble des informations nécessaires permettant au constructeur de justifier du montant individuel de l'avoir qui sera versé à chaque filiale. A cet égard, le constructeur devra détenir une reddition de compte établie par la société mère des sommes qu'elle a effectivement reversées aux filiales.

**11.** Afin d'exprimer clairement, le cas échéant, le renoncement du constructeur à l'imputation ou au remboursement de la TVA relative à la réduction de prix consentie, celui-ci devra apposer sur ses notes d'avoir une mention précisant que l'avoir est net de taxe.

**12.** Dans le cas d'une note d'avoir « TTC », le constructeur pourra obtenir la restitution de la TVA relative à la réduction de prix consentie et corrélativement les filiales devront procéder à la régularisation de la TVA correspondante antérieurement déduite.

**13.** La société mère n'aura pas à soumettre à la TVA les primes de volume qu'elle perçoit si elle respecte les conditions posées par l'article 267-II-2° du CGI, à savoir agir auprès du constructeur au nom et pour le compte de ses filiales pour la perception des primes de volume, porter dans sa comptabilité les primes à répartir dans des comptes de passage, être en mesure de justifier auprès de l'administration de la nature et du montant exact des sommes encaissées et reversées et rendre compte à ses filiales.

**14.** A cet égard et dès lors que la société mère sera le destinataire des notes d'avoir établies par le constructeur et encaissera directement de celui-ci le montant des primes de volume, la société mère transmettra à chacune de ses filiales un compte-rendu qui, le cas échéant, devra lui aussi comporter la mention exigée pour valoir note d'avoir net de taxe.

**15.** L'utilisation de la solution décrite aux n<sup>os</sup> 9 à 14 ne fait pas obstacle à ce que la société mère prélève directement sur les sommes transitant chez elle une rémunération au titre de ses opérations de répartition des primes. Dans ce cas, cette rémunération est soumise à la TVA dans les conditions de droit commun et doit faire l'objet d'une facturation à l'égard des filiales afin notamment que celles-ci exercent leurs droits à déduction au titre de cette prestation.

**16.** Si le constructeur n'était pas en mesure de justifier que les avoirs ont effectivement, et pour leur montant exact, bénéficié aux filiales<sup>3</sup>, les sommes versées par le constructeur ne pourraient pas être considérées comme une réduction de prix consenties par ce dernier. Il en résulterait les conséquences suivantes.

- la base d'imposition du constructeur ne pourrait en aucun cas être diminuée des sommes versées.
- les sommes reversées à la société mère et aux filiales suivraient les règles décrites aux n<sup>os</sup> 7 et 8.

**17.** En vue d'éviter d'éventuels litiges, il est recommandé aux différentes parties concernées d'établir clairement dans leurs relations contractuelles, et notamment dans le contrat-cadre de distribution, qu'elles ont entendu considérer les primes comme des rabais et, par suite, respecter l'ensemble des conditions posées pour qu'elles soient considérées comme tels.

---

<sup>2</sup> L'application de cette solution suppose donc que le montant des primes accordées par le constructeur soit intégralement reversé aux filiales.

<sup>3</sup> Tel serait notamment le cas si constructeur n'était pas en mesure de présenter à l'administration le double des notes d'avoirs qui doivent en principe être émises au profit de la société mère ou la reddition de compte établie par cette dernière des sommes qu'elle a effectivement reversées à ses filiales ou s'il apparaissait, dans les faits, que la société mère n'a pas reversé intégralement les primes aux filiales.

C. PRIMES « DE VOLUME » VERSEES A DES LOUEURS SOIT DIRECTEMENT, SOIT PAR L'INTERMEDIAIRE D'UN « CHEF DE CHAINE »

**I – Les loueurs achètent des véhicules auprès de filiales françaises du constructeur ou de concessionnaires indépendants**

18. En fonction du volume des achats réalisés par les sociétés de location auprès de filiales du constructeur ou de concessionnaires indépendants, le constructeur verse directement aux sociétés de location une prime « de volume ».

19. La prime pourra s'analyser comme un rabais consenti par le constructeur aux sociétés de location sous réserve du respect des conditions suivantes.

20. Les notes d'avoir seront émises par le constructeur au profit de chaque société de location à partir de l'ensemble des informations nécessaires permettant au constructeur de justifier du montant individuel de l'avoir qui sera versé à chaque société.

21. Si le constructeur entend utiliser la procédure des avoirs « TTC », les sociétés de location devront régulariser le montant de leurs droits à déduction du montant de la TVA relative à la réduction de prix consentie, en application de la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes (arrêt du 15 octobre 2002, aff. C-427/98, Commission/Allemagne)<sup>4</sup>.

**II – Le constructeur vend des véhicules à des loueurs membres d'une chaîne de location**

22. Dans certaines chaînes (ou réseau) de location, les primes « de volume » sont attribuées par le constructeur à la société, « chef de la chaîne de location », qui les conserve ou les reverse intégralement ou partiellement aux sociétés de location qui n'ont pas de liens capitalistiques avec le chef de chaîne (franchisés par exemple). Les primes sont calculées en fonction des achats des sociétés de location auprès du constructeur.

23. Sous les mêmes conditions, les solutions exposées aux n<sup>os</sup> 6 à 17 sont applicables, le chef de chaîne étant assimilé à la société mère, le contrat-cadre de distribution aux relations contractuelles nouées entre le constructeur et le chef de chaîne et les sociétés de location aux filiales.

D. PRIMES « DE VOLUME » VERSEES A DES SOCIETES DE LOCATION DE VEHICULES, ACQUIS PAR DES ORGANISMES FINANCIERS ET DONNES EN LOCATION A CES SOCIETES

24. En contrepartie d'un certain nombre de véhicules vendus aux organismes financiers et destinés à être donnés en location aux sociétés de location, le constructeur accorde à ces dernières une prime « de volume ».

25. Lorsque la prime est versée directement par le constructeur aux sociétés de location, celle-ci s'analyse comme la contrepartie d'un service consistant pour les sociétés de location à apporter au constructeur la capacité d'achat de l'organisme financier. Cette prestation « d'apport d'affaires » est taxable dans les conditions précisées aux n<sup>os</sup> 6 et 7.

26. Lorsque les primes sont versées directement par le constructeur à l'organisme financier à charge pour lui de les reverser totalement ou partiellement aux sociétés de location, deux situations sont à envisager.

- le versement du constructeur à l'organisme financier s'analyse comme un rabais consenti par le constructeur à cet organisme sur l'achat des véhicules et le reversement total ou partiel de la prime aux sociétés de location s'analyse comme un rabais consenti par l'organisme financier sur les loyers payés par les sociétés de location. Ces deux types de rabais suivent les règles exposés au n<sup>o</sup> 4 ;

- ou le versement du constructeur à l'organisme financier et le reversement total ou partiel de la prime aux sociétés de location s'analysent respectivement comme la rémunération de services de même nature que ceux visés aux n<sup>os</sup> 6 et 8<sup>5</sup> et, par suite, suivent les règles de TVA décrites à ces mêmes numéros.

En vue d'éviter d'éventuels litiges, il est recommandé aux différentes parties concernées d'établir clairement dans leurs relations contractuelles la solution qu'elles ont entendu retenir et notamment, en cas de recours aux mécanismes des rabais, de respecter strictement le formalisme qui s'y attache. A défaut, la base d'imposition du constructeur et de l'organisme financier ne pourrait en aucun être diminuée des sommes versées et ces dernières seraient imposées à la TVA conformément aux dispositions des n<sup>os</sup> 6 et 8.

---

<sup>4</sup> Il résulte des points 66 et 67 de cet arrêt que l'article 20-1-b de la sixième directive permet, y compris dans les cas où celui qui accorde une réduction de prix n'est pas en relation directe avec le bénéficiaire de cette réduction, d'exiger la régularisation des droits à déduction initialement exercés par le bénéficiaire lorsque la réduction de prix vient a posteriori diminuer le coût d'acquisition des dépenses du bénéficiaire.

<sup>5</sup> En effet, l'organisme financier peut être assimilé à la société mère, les relations contractuelles nouées entre le constructeur et l'organisme financier au contrat-cadre de distribution et les sociétés de location aux filiales.

**E. PRIMES « DE VOLUME » VERSEES A LA SOCIETE MERE D'UN GROUPE EN CONTREPARTIE D'ACHATS REALISES PAR SES FILIALES FRANÇAISES AU RESEAU PRIMAIRE DU CONSTRUCTEUR**

**27.** Les ventes de véhicules sont effectuées par l'intermédiaire du réseau primaire du constructeur aux filiales françaises d'un groupe dont la société mère a signé un accord-cadre de distribution avec le constructeur.

Le constructeur accorde à la société mère de ce groupe une prime de volume en contrepartie de l'ensemble des achats de véhicules réalisés par les filiales de ce groupe. La société mère conserve la prime ou la reverse intégralement ou partiellement à ses filiales.

**28.** Le fait que les véhicules sont vendus par des sociétés membres du réseau primaire du constructeur ne fait pas obstacle à l'application, sous les mêmes conditions, des solutions exposées aux n<sup>os</sup> 6 à 17.

**29.** En cas de recours à la procédure des avoirs « TTC », les filiales régulariseront leurs droits à déduction par application de l'arrêt cité au n<sup>o</sup> 21 ci-dessus.

**F. PRIMES « DE VOLUME » VERSEES A LA SOCIETE MERE, FRANÇAISE OU ETRANGERE, D'UN GROUPE EN CONTREPARTIE D'ACHATS REALISES PAR SES FILIALES EUROPEENNES AUPRES DES FILIALES COMMERCIALES EUROPEENNES DU CONSTRUCTEUR**

**30.** Les livraisons de véhicules sont effectuées à destination de chaque filiale européenne d'un groupe par l'intermédiaire de la filiale commerciale européenne du constructeur, établie dans le même Etat membre de la Communauté européenne que le client.

Le constructeur réalise des livraisons exonérées des véhicules à destination de ses filiales commerciales européennes (CGI, art. 262 ter-I-1<sup>o</sup>). Celles-ci vendent les véhicules aux filiales européennes clientes du groupe. Ces livraisons sont soumises à la TVA selon les règles de droit commun dans l'Etat membre concerné.

En contrepartie des achats locaux réalisés, le constructeur accorde à la société mère du groupe une prime « de volume » en fonction du nombre de véhicules achetés par l'ensemble des filiales de ce groupe.

**I. La prime « de volume » est reversée intégralement par la société mère à ses filiales européennes**

**31.** Même si la prime remplit les conditions exposées aux n<sup>os</sup> 9 et 14 pour être considérée comme des rabais consentis par le constructeur aux filiales du groupe, le constructeur ne peut obtenir la restitution d'une quelconque TVA précédemment versée, dès lors que les véhicules ont fait l'objet de livraisons initiales exonérées (cf. point 65 de l'arrêt du 15 octobre 2002 déjà cité)<sup>6</sup>.

**32.** Cette absence de restitution s'applique dans toutes les situations où les rabais accordés par le constructeur se situent dans le prolongement d'opérations initiales de vente réalisées par le constructeur et constituant à son niveau une livraison intracommunautaire ou une exportation exonérée.

**II. La prime « de volume » est conservée totalement ou partiellement par la société mère**

**33.** La prime constitue la contrepartie du service d'apport d'affaires rendu par la société mère au constructeur. Cette prestation doit être soumise à la TVA selon les règles de droit commun (cf. n<sup>os</sup> 6 et 7).

**34.** Dès lors que les filiales de la société mère n'ont pas en France le siège de leur activité, les services de la même nature que ceux visés au n<sup>o</sup> 8 et rendus par les filiales à la mère ne seront pas taxables en France en application des dispositions de l'article 259 du CGI. Les règles d'imposition de ces services dépendront dès lors de la législation applicable dans l'Etat membre où leur lieu d'imposition est situé.

La Directrice de la législation fiscale  
Marie-Christine LEPETIT

DB liée : 3 B 1112, n<sup>os</sup> 1 à 20

3 D 1211, n<sup>os</sup> 41 à 44.

<sup>6</sup> Au regard de la déclaration d'échange de biens, le constructeur ne devra pas modifier la valeur fiscale de la livraison intracommunautaire réalisée au profit de ses filiales commerciales européennes, dès lors que la prime de volume ne bénéficie pas à celles-ci.