# CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. PHILIPPE LÉGER

présentées le 30 avril 1998 *

1. La High Court of Justice vous demande de dire si le régime particulier de TVA prévu par l'article 26 de la sixième directive 77/388/CEE [1] (ci-après la « sixième directive »), destiné aux agences de voyages et aux organisateurs de circuits touristiques, peut s'appliquer à un hôtelier qui, outre l'hébergement, propose à ses clients le voyage aller-retour jusqu'à l'hôtel et l'organisation d'une excursion au cours du séjour, contre le paiement d'un forfait.

2. Saisi d'un point soulevé pour la première fois devant la High Court of Justice, qui a décidé de lui en renvoyer l'examen, le Value Added Tax Tribunal vous pose des questions complémentaires, dans l'hypothèse où l'hôtelier relèverait du régime de l'article 26, sur les modalités de calcul de la base d'imposition.

3. Le Value Added Tax Tribunal souhaite savoir, en substance, comment évaluer la base imposable d'une telle opération, dont la particularité est de comprendre, à la fois, l'hébergement fourni par l'hôtelier à titre de prestation propre, qui relève en principe du régime de droit commun de la TVA, et des prestations acquises auprès de tiers, bénéficiant directement au voyageur, ce type de prestations étant expressément visé par l'article 26.

## Le cadre juridique

### *L'article 26 de la sixième directive*

4. L'article 26 de la sixième directive institue une exception au régime général établi par cette directive pour la définition de la base imposable [2].

* Langue originale: le français.

1 — 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).

2 — Les règles de droit commun de détermination de la base d'imposition sont énoncées à l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, qui précise que la base est constituée, pour la plupart des prestations de services, « ... par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par ... le prestataire [de services] pour ces opérations de la part ... du preneur ou d'un tiers... ».

5. L'article 26 prévoit ce qui suit:

« 1. Les États membres appliquent la taxe sur la valeur ajoutée aux opérations des agences de voyages conformément au présent article, dans la mesure où ces agences agissent en leur propre nom à l'égard du voyageur et lorsqu'elles utilisent, pour la réalisation du voyage, des livraisons et des prestations de services d'autres assujettis. Le présent article n'est pas applicable aux agences de voyages qui agissent uniquement en qualité d'intermédiaire et auxquelles l'article 11, A, paragraphe 3, sous c), est applicable. Au sens du présent article, sont également considérés comme agences de voyages les organisateurs de circuits touristiques.

2. Les opérations effectuées par l'agence de voyages pour la réalisation du voyage sont considérées comme une prestation de service unique de l'agence de voyages au voyageur. Celle-ci est imposée dans l'État membre dans lequel l'agence de voyages a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel elle a fourni la prestation de services. Pour cette prestation de services est considérée comme base d'imposition et comme prix hors taxe, au sens de l'article 22, paragraphe 3, sous b), la marge de l'agence de voyages, c'est-à-dire la différence entre le montant total à payer par le voyageur hors taxe à la valeur ajoutée et le coût effectif supporté par l'agence de voyages pour les livraisons et prestations de services d'autres assujettis, dans la mesure où ces opérations profitent directement au voyageur.

3. Si les opérations pour lesquelles l'agence de voyages a recours à d'autres assujettis sont effectuées par ces derniers en dehors de la Communauté, la prestation de services de l'agence est assimilée à une activité d'intermédiaire exonérée en vertu de l'article 15, point 14. Si ces opérations sont effectuées tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de la Communauté, seule doit être considérée comme exonérée la partie de la prestation de services de l'agence de voyages qui concerne les opérations effectuées en dehors de la Communauté.

4. Les montants de la taxe sur la valeur ajoutée qui sont portés en compte à l'agence de voyages par d'autres assujettis pour les opérations visées au paragraphe 2 et qui profitent directement au voyageur ne sont ni déductibles ni remboursables dans aucun État membre. »

*La législation britannique*

6. L'article 26 de la sixième directive était transposé dans la législation britannique, à l'époque des faits, par l'article 37 A du Value Added Tax Act 1983 (loi de 1983 relative à la taxe sur la valeur ajoutée) [3] ainsi que par le Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (règlement de 1987 relatif à la taxe sur

3 — Les dispositions correspondantes se trouvent aujourd'hui à l'article 53 du Value Added Tax Act 1994 (loi de 1994 relative à la taxe sur la valeur ajoutée).

la valeur ajoutée applicable aux organisateurs de circuits touristiques).

7. Les dispositions de la législation britannique sont détaillées dans la circulaire 709/5/88 des Commissioners of Customs & Excise, intitulée « Régime concernant la marge applicable aux organisateurs de circuits touristiques » (« Tour Operator's Margin Scheme » du 1er avril 1988, ci-après le « TOMS »).

**Les faits, la procédure nationale et les questions préjudicielles**

8. MM. Madgett et Baldwin (autrement nommés les « défendeurs au principal ») exploitent, dans le cadre d'une association (« partnership »), un hôtel, le Howden Court Hotel, situé dans le Devon, en Angleterre. La clientèle de l'hôtel est composée de retraités et de semi-retraités, qui séjournent en moyenne 6 ou 7 jours. 90 % des clients de l'hôtel, originaires principalement du nord de l'Angleterre, achètent un « forfait », c'est-à-dire acquittent un prix fixe comprenant: i) l'hébergement en demi-pension, ii) le transport en autocar depuis différents points de ramassage situés dans le nord de l'Angleterre et iii) une excursion d'une journée en autocar. Les autres clients se chargent eux-mêmes de leur voyage aller-retour. Ils ne bénéficient pas de la visite touristique et ne paient pas le même prix.

9. Les défendeurs au principal acquièrent les services de transport auprès de tiers, en vertu d'un accord conclu avec une société de location pour toute la saison estivale. L'autocar passe chercher les clients le samedi en différents lieux du nord de l'Angleterre et les ramène aux mêmes endroits le vendredi suivant. Il est également possible de prendre l'autocar le mardi pour visiter le Devon.

10. MM. Madgett et Baldwin ont toujours estimé que l'article 26 de la sixième directive ne leur était pas applicable, au motif qu'ils sont des hôteliers et non des organisateurs de circuits touristiques.

11. Dans les avis d'imposition portant sur la période du 1er mai 1988 au 31 janvier 1993, les Commissioners of Customs & Excise ont, en revanche, considéré que les défendeurs au principal devaient être taxés en tenant compte du fait que les voyages organisés qu'ils fournissent relèvent de l'article 26 de la sixième directive.

*Affaire C-308/96*

12. Ces derniers ont intenté un recours devant le Value Added Tax Tribunal, lequel a jugé que l'article 26 ne leur était pas applicable. Les Commissioners of Customs & Excise ont fait appel du jugement devant la

High Court of Justice, qui a décidé de surseoir à statuer et de poser à votre Cour les deux questions préjudicielles suivantes:

« 1) Quels sont les critères permettant de déterminer si les opérations effectuées par un assujetti sont des opérations effectuées par une 'agence de voyages' ou par un 'organisateur de circuits touristiques' soumises aux dispositions de l'article 26 de la directive 77/388/CEE, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (sixième directive sur la taxe sur la valeur ajoutée)? Plus particulièrement, les dispositions en cause sont-elles applicables aux opérations effectuées par une personne qui, bien que n'étant pas un 'travel agent' ('agence de voyages') ou un 'tour operator' ('organisateur de circuits touristiques') au sens généralement donné en anglais à ces termes, fournit aux voyageurs des prestations de services que fournissent généralement des agences de voyages ou des organisateurs de circuits touristiques?

2) Eu égard à la réponse à la première question, les dispositions en cause s'appliquent-elles à des opérations du type de celles dont il s'agit dans la présente espèce où les propriétaires d'un hôtel au sud de l'Angleterre proposent aux clients pour un prix forfaitaire unique, dans le cadre de leur activité d'hôteliers, un séjour d'une semaine à l'hôtel, le transport en car entre l'hôtel et certains endroits au nord de l'Angleterre, ainsi que, sur place, une visite touristique en car au cours de leur séjour à l'hôtel (le transport étant acheté par les propriétaires de l'hôtel auprès d'une société de location de cars)? »

13. Au cours de la procédure devant la High Court of Justice, MM. Madgett et Baldwin ont soulevé un nouveau moyen selon lequel la méthode de ventilation prescrite par la circulaire 709/5/88 pour déterminer la marge de l'organisateur de circuits touristiques était contraire à la réglementation communautaire. La High Court of Justice a estimé qu'elle n'avait pas le pouvoir de trancher cette question, ce point n'ayant pas été examiné par le Value Added Tax Tribunal et ne faisant, par conséquent, pas l'objet de l'appel formé devant elle.

*Affaire C-94/97*

14. A la suite du renvoi, MM. Madgett et Baldwin ont fait valoir devant le Value Added Tax Tribunal que la disposition nationale prescrivant la ventilation du prix acquitté par le voyageur entre les composants du forfait qui sont acquis auprès de tiers et ceux qui sont fournis par l'hôtel lui-même sur la base des coûts n'est pas conforme au droit communautaire. Selon eux, l'article 26 de la sixième directive ne déroge pas à l'évaluation de la base imposable des prestations propres prescrite par l'article 11 de ce texte, même si ces dernières

font partie d'un forfait comprenant des prestations acquises auprès de tiers.

15. Les Commissioners of Customs & Excise ont soutenu quant à eux que la circulaire 709/5/88 est conforme aux dispositions de l'article 26 lorsqu'elle dispose que la marge des organisateurs de circuits touristiques doit être calculée sur la base du coût effectif des prestations acquises auprès de tiers.

16. Le Value Added Tax Tribunal a alors décidé de surseoir à statuer jusqu'à ce que votre Cour se prononce sur les questions préjudicielles suivantes:

« S'il est décidé dans l'affaire C-308/96 que les dispositions de l'article 26 de la sixième directive s'appliquent aux opérations en cause dans la présente affaire,

1) Dans une interprétation correcte de l'article 26, sur quelle base la marge de l'organisateur de circuits touristiques doit-elle être calculée, lorsque cet organisateur fournit dans le cadre d'une transaction unique un service au voyageur, lequel est partiellement fourni par d'autres assujettis ('acquis auprès de tiers') et partiellement fourni par l'organisateur de circuits touristiques lui-même à partir de ses propres ressources ('prestations propres')?

2) Plus particulièrement, l'article 26 doit-il être interprété dans le sens

a) qu'il exige que le montant total perçu par l'organisateur de circuits touristiques du voyageur soit ventilé entre les prestations acquises auprès de tiers et les prestations propres par référence aux coûts des composants; ou

b) qu'il autorise les États membres à exiger la ventilation par référence à de tels coûts i) de manière générale ou ii) dans le cas d'opérations de même nature que celles en cause dans la présente affaire; ou

c) qu'il permet que cette ventilation s'effectue conformément aux principes normaux relatifs à la détermination de la base d'imposition, conformément à l'article 11? »

*Observations liminaires*

17. Il n'est pas inutile, à ce stade, pour une meilleure compréhension des circonstances de l'affaire au principal et des caractéristiques des règles de définition de la base d'imposition, de préciser les raisons pour lesquelles les défendeurs au principal peuvent juger de leur intérêt de rester soumis au régime d'imposition de droit commun de la sixième directive par préférence à celui de l'article 26.

18. Sur un plan strictement mathématique, en effet, le calcul de la TVA selon l'un ou l'autre régime conduit aux mêmes résultats. La taxation de la contrepartie d'un service, sous déduction des taxes versées en amont par le prestataire pour la fourniture du service, ou la taxation de la marge réalisée sur ce service donnent une TVA identique.

19. Toutefois, un opérateur économique qui fournit à la fois des prestations propres hors forfait et des prestations propres fournies, avec des prestations acquises auprès de tiers, contre un prix forfaitaire, est soumis à deux régimes fiscaux différents. Il se trouve alors confronté à des obligations de type administratif contraignantes puisqu'il est tenu de procéder à des ventilations de son chiffre d'affaires entre les régimes fiscaux applicables.

**Sur les questions posées par la High Court of Justice**

20. Par sa première question, la High Court of Justice cherche à savoir si le régime particulier d'imposition à la TVA défini par l'article 26 de la sixième directive s'applique aux prestations de services fournies par un opérateur économique auquel son droit national ne reconnaît pas la qualité d'agence de voyages ou d'organisateur de circuits touristiques, lorsque ces prestations sont de celles que fournissent généralement ces agences et organisateurs.

21. Vous êtes ainsi invités, en substance, à définir les contours des notions d'agences de voyages et d'organisateurs de circuits touristiques.

22. Il convient, pour interpréter ce texte, d'examiner son libellé et d'identifier les objectifs du régime mis en place par le législateur communautaire, conformément à votre jurisprudence constante [4].

23. La sixième directive ne donne aucune définition des termes employés, ce qui rend

4 — Voir, par exemple, l'arrêt du 17 juillet 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Rec. p. I-4161, point 47).

l'application de l'article 26 tributaire du contenu qu'en donnent les États membres.

24. Or, ces notions sont des notions communautaires, dont la définition ne peut être laissée à la discrétion des États membres [5]. Par ailleurs, l'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires constitue le principal objectif de la sixième directive. En conséquence, le recours à un critère formel, qui ferait dépendre l'application du régime fiscal prévu par l'article 26 du statut juridique conféré par chaque État membre aux opérateurs désignés sous la qualité d'agences de voyages ou d'organisateurs de circuits touristiques (ci-après les « agences de voyages »), risquerait de compromettre son application uniforme sur le territoire communautaire [6].

25. La finalité de ce texte permet de dégager les éléments d'une interprétation utile, respectueuse des exigences d'harmonisation posées par la sixième directive.

26. Vous l'avez clairement exposée dans votre arrêt du 12 novembre 1992, Van Ginkel, aux termes duquel:

« Les services fournis par ... [les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques] se caractérisent par le fait que, le plus souvent, ils se composent de multiples prestations, notamment en matière de transport et d'hébergement, qui se réalisent tant à l'intérieur qu'à l'extérieur du territoire de l'État membre où l'entreprise a son siège ou un établissement stable.

L'application des règles de droit commun concernant le lieu d'imposition, la base d'imposition et la déduction de la taxe amont se heurterait, en raison de la multiplicité et de la localisation des prestations fournies, à des difficultés pratiques pour ces entreprises, qui seraient de nature à entraver l'exercice de leur activité.

C'est afin *d'adapter les règles applicables au caractère spécifique de cette activité* que le législateur communautaire a institué aux paragraphes 2, 3 et 4 de l'article 26 de la sixième directive un régime particulier de TVA... » [7].

5 — Voir, par exemple, sur une autre notion communautaire utilisée par la sixième directive, la notion d'« évasion fiscale », l'arrêt du 12 juillet 1988, Direct Cosmetics et Laughtons Photographs (138/86 et 139/86, Rec. p. 3937, point 20).

6 — La base d'imposition doit aussi être harmonisée, selon le neuvième considérant de la sixième directive, « ... afin que l'application du taux communautaire aux opérations imposables conduise à des résultats comparables dans tous les États membres ».

7 — C-163/91, Rec. p. I-5723, points 13 à 15, souligné par nous.

27. Le régime de l'article 26 se justifie ainsi par le caractère spécifique de l'activité des agences de voyages, ces opérateurs étant amenés à fournir des prestations de services dispensées par d'autres assujettis, lesquels se trouvent souvent sur le territoire d'autres États membres. L'article 26 vise donc à gommer les difficultés nées de la multiplication des formalités administratives dues à la diversité des régimes des différents États membres en fixant un lieu d'imposition unique et en prévoyant un régime d'imposition de la marge dégagée par l'agence de voyages. Celle-ci est ainsi dispensée de remplir certaines obligations contraignantes auprès des autorités fiscales d'autres États membres et échappe à une double taxation, la déduction des taxes payées dans un autre État membre étant impossible et leur récupération, en l'état du droit communautaire applicable lors de l'adoption de la sixième directive, malaisée.

28. Comme l'ensemble des gouvernements intervenant à la procédure et comme la Commission, nous pensons que ces raisons plaident pour que le régime de l'article 26 ne soit pas limité aux seuls opérateurs répondant à la qualification formelle d'agences de voyages. Nous sommes d'avis qu'il convient de donner aux notions litigieuses un sens fonctionnel, tiré de la nature des activités de l'opérateur économique en cause.

29. La spécificité d'une activité telle que celle exercée par une agence de voyages ne disparaît pas au seul motif que l'opérateur économique qui contracte avec le voyageur ne bénéficie pas de cette qualité, au sens qu'elle peut avoir dans l'État membre concerné.

30. Le souci de simplification manifesté par le législateur communautaire vaut de la même manière à l'égard de deux opérateurs économiques qui exercent une activité identique et se trouvent ainsi logiquement confrontés à des difficultés comparables.

31. C'est là une des traductions du principe de neutralité de la TVA. Comme le souligne à juste titre le gouvernement allemand, l'application sélective à des activités de même nature d'un régime visant à simplifier l'accomplissement par les opérateurs concernés de leurs obligations fiscales favoriserait sans motif une catégorie d'opérateurs. L'activité des autres serait entravée par les difficultés imputables à la localisation des prestations de services.

32. Vous considérez que l'un des principes qui régit le système de la TVA est l'élimination des facteurs susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence aux niveaux national et communautaire [8]. Ces distorsions de concurrence peuvent être évitées par une lecture de l'article 26 qui englobe des activités comparables selon des critères objectifs et non en fonction du classement prédéterminé d'un opérateur économique

8 — Arrêt Direct Cosmetics et Laughtons Photographs, précité, point 23.

dans une catégorie professionnelle, alors même qu'il consacrerait une part importante de son activité à dispenser des services relevant d'une autre catégorie [9].

33. Le régime de l'article 26 doit donc être appliqué aux opérateurs économiques qui organisent habituellement des voyages ou des circuits touristiques et qui, pour fournir les prestations de services généralement attachées à ce type d'activité, comme l'hébergement ou le transport, recourent à des tiers assujettis.

34. Les critères permettant de désigner les opérateurs économiques qui exercent une activité d'agence de voyages, au sens de l'article 26 de la sixième directive, ne sont pas aisés à définir lorsque, parmi les prestations offertes, certaines sont fournies par l'opérateur lui-même tandis que d'autres sont acquises auprès de tiers. Les débats ont montré qu'un hôtel pouvait procurer à sa clientèle des services, fournis par des tiers, étrangers à son activité stricto sensu, sans pour autant justifier, selon nous, l'attribution à son égard de la qualité d'agence de voyages. Il en est ainsi de l'hôtel qui fait bénéficier ses clients des services d'un taxi effectuant les trajets jusqu'à une gare ou un aéroport proche.

9 — Sur la définition, selon des critères objectifs, de l'assiette de la TVA, ibidem, point 23.

35. Le critère auquel recourt le gouvernement allemand, selon lequel l'activité de l'opérateur économique dont l'objet social n'est pas d'organiser des voyages ou des circuits touristiques ne change pas de nature lorsque les prestations annexes à son activité restent accessoires, présente une utilité certaine.

36. Nous considérons que la prestation est accessoire lorsque, d'une part, elle concourt à la bonne exécution de la prestation principale et que, d'autre part, elle occupe une part marginale du montant du forfait, par rapport à la prestation principale. Elle ne constitue pas une fin pour la clientèle, ou un service recherché pour lui-même, mais le moyen de bénéficier du service principal dans de meilleures conditions.

37. Ainsi en est-il, par exemple, du transport que pourrait assurer localement un hôtel pour acheminer ses clients jusqu'à des destinations proches.

38. En revanche, peut être qualifié de prestation équivalente à la prestation principale assurée par l'opérateur économique le service dont la part relative dans le montant total du prix payé par le voyageur est significative, de sorte qu'il ne peut être considéré comme accessoire, en comparaison des autres prestations offertes, ni par sa valeur ni par son objet aux yeux de la clientèle. Il y a lieu d'ajouter que, pour justifier cette qualification, la prestation de services doit être

fournie avec une certaine fréquence, un caractère purement occasionnel lui conférant la nature d'une prestation accessoire.

39. Ainsi, dès lors qu'un hôtel propose à ses clients de manière habituelle, outre l'hébergement, des prestations qui, telle une excursion touristique, sortent des missions traditionnellement dévolues aux hôteliers et dont la réalisation ne peut être dénuée de répercussion sensible sur le forfait pratiqué, il nous apparaît que les prestations annexes ne peuvent être assimilées à des prestations de services accessoires. En raison de leur existence, l'activité de l'opérateur économique revêt alors une autre nature.

40. Dans ce cas, l'opérateur économique doit être considéré comme étant soumis aux dispositions de l'article 26 de la sixième directive, même si le droit national ne lui reconnaît pas la qualité d'agence de voyages ou d'organisateur de circuits touristiques.

41. La seconde question posée par la High Court of Justice porte sur l'application au litige au principal des règles du droit communautaire et non sur leur interprétation. Comme la Commission, nous pensons qu'il n'appartient pas à votre Cour de trancher le litige en lieu et place de la juridiction nationale, et qu'il incombe à celle-ci, compte tenu de l'ensemble des éléments de fait dont elle dispose, notamment de la connaissance qu'elle a de la part des prestations acquises dans le prix forfaitaire, de se prononcer sur la base de la réponse à la première question.

**Sur les questions posées par le Value Added Tax Tribunal**

42. Le Value Added Tax Tribunal se place dans l'hypothèse où l'article 26 de la sixième directive s'appliquerait à un opérateur économique, auquel le droit national ne reconnaît pas la qualité d'agence de voyages ou d'organisateur de circuits touristiques, qui fournit à sa clientèle, contre paiement d'un prix forfaitaire, des prestations de services se décomposant en prestations exécutées par ses soins et en prestations acquises auprès de tiers. Le juge de renvoi vous demande comment calculer la marge imposable, en application de l'article 26, des prestations fournies.

43. A cette fin, le Value Added Tax Tribunal souhaite connaître la base d'évaluation des éléments constitutifs du prix.

44. Au préalable, il convient de préciser le champ d'application de l'article 26 dans un tel cas, où un forfait couvre différents types de prestations, propres et acquises auprès de tiers.

45. Contrairement aux autres parties intervenantes, le gouvernement suédois défend l'idée que le régime de taxation de la marge s'applique à l'ensemble des prestations. Selon lui, l'application sélective de l'article 26 conduirait à créer des distorsions de concurrence entre les agences de voyages qui fournissent à la fois des prestations acquises auprès de tiers et des prestations propres, celles-ci étant susceptibles d'être soumises à des taux différents, et celles qui ne fournissent que des prestations acquises, par hypothèse soumises au même taux d'imposition. L'application générale de l'article 26 à toutes les prestations de services gommerait ces distorsions en soumettant les prestations propres au régime des prestations acquises.

46. La solution proposée par le gouvernement suédois permet certainement d'éviter la complexité des ventilations rendues nécessaires par la cohabitation, dans un même contrat, de deux régimes fiscaux différents.

47. Elle ne nous paraît toutefois conforme ni au texte ni à l'esprit de l'article 26 de la sixième directive.

48. L'article 26, paragraphe 1, précise de manière très claire que le régime qu'il édicte s'applique aux opérations des agences de voyages « ... lorsqu'elles utilisent, pour la réalisation du voyage, des livraisons et des prestations de services *d'autres assujettis*... » [10].

49. Le mode de calcul de la base d'imposition, tel qu'il est défini par l'article 26, paragraphe 2, consiste à déduire du montant total hors TVA à payer par le voyageur « ... le coût effectif supporté par l'agence de voyages pour les livraisons et prestations de services *d'autres assujettis*, dans la mesure où ces opérations profitent directement au voyageur » [11].

50. Le texte ne fait aucune référence aux prestations propres et on ne saurait imaginer que cette absence de mention signifie que le montant des prestations propres, puisqu'il n'apparaît pas dans le montant à déduire, reste compris dans la base imposable. Il faut donc en conclure que cette catégorie de prestations relève d'un autre régime fiscal.

51. L'objectif poursuivi par le législateur, qui vise à l'adaptation des règles applicables au caractère spécifique des activités des agences de voyages, confirme cette approche. La plupart du temps, la fourniture de prestations propres a lieu dans l'État membre où l'opérateur économique a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable, qui est aussi le lieu d'imposition des

10 — Souligné par nous.
11 — Souligné par nous.

prestations acquises désigné par l'article 26. Il y a donc identité entre le lieu d'imposition de ces prestations et celui des prestations propres, comme dans le cas où un opérateur recourt exclusivement à des prestations acquises, de sorte que, d'une part, les distorsions de concurrence entre opérateurs, telles qu'elles sont dénoncées par le gouvernement suédois, ne risquent pas d'être particulièrement fréquentes et, d'autre part, l'application de l'article 26 aux prestations propres dans cette hypothèse n'offre pas le même intérêt en termes de simplification.

52. En l'état actuel du droit, la distorsion qu'il convient, selon nous, d'éviter est celle qui découle de l'application de deux régimes fiscaux différents — le mode de détermination de la base d'imposition prévu à l'article 11 de la sixième directive et celui de l'article 26 — à des activités identiques exercées dans les mêmes conditions, c'est-à-dire au moyen de prestations acquises auprès de tiers.

53. Nous concluons donc à l'application du régime de l'article 26 à ces seules prestations.

54. Il en résulte que le contribuable doit procéder à deux opérations de ventilation du montant du forfait payé par ses clients, de manière à isoler la marge pratiquée sur les prestations acquises.

55. La première permet de dégager la marge commune en déduisant les dépenses réalisées pour produire les prestations propres et les prestations acquises.

56. Par la seconde, on procède à la distinction des marges respectives de chaque catégorie de prestations afin d'isoler la base imposable des prestations acquises.

57. L'article 26 de la sixième directive définit le mode de calcul de la marge imposable dégagée à la suite de la fourniture de prestations de services acquises auprès de tiers. A cette fin, il se réfère au coût effectif supporté par l'agence de voyages pour les livraisons et prestations de services d'autres assujettis, dont le montant, déduit du montant total hors TVA à payer par le voyageur correspond à la marge imposable.

58. Toutefois, dans la mesure où le texte n'envisage pas l'hypothèse de la fourniture de prestations mixtes contre le paiement d'un forfait, il ne prévoit pas de moyen d'isoler la marge des prestations acquises du montant des prestations de services propres.

59. Les questions posées par la juridiction de renvoi portent sur l'unité de référence qui doit être retenue pour évaluer les dépenses dont la déduction permettra d'identifier la

marge réalisée. Le juge de renvoi suggère deux voies possibles, l'une fondée sur les coûts, l'autre sur la valeur des composants du prix.

60. La première correspond au système britannique du TOMS. Elle est défendue par le gouvernement du Royaume-Uni et par le gouvernement allemand. L'opérateur calcule le coût total qu'il supporte lorsqu'il fournit des prestations mixtes contre le paiement du forfait. Ce coût est composé, d'une part, des sommes payées par lui pour les prestations acquises et, d'autre part, du coût généré par la fourniture des prestations propres. La marge commune aux deux types de prestations est obtenue par la déduction de ce coût total du montant des forfaits perçus.

La marge commune est ensuite divisée entre ses deux composants: la marge sur les prestations acquises et la marge sur les prestations propres. Pour y parvenir, la ventilation a lieu sur la base de la proportion des dépenses réalisées au titre des prestations acquises et du coût des prestations propres.

La marge des prestations acquises est soumise au régime de l'article 26, la marge des prestations propres étant taxée conformément au droit commun de la sixième directive.

61. La seconde voie, soutenue par les défendeurs au principal et par la Commission, est fondée sur la valeur de marché des composants du prix. En d'autres termes, les dépenses réalisées par l'opérateur, selon MM. Madgett et Baldwin, doivent être évaluées conformément à l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, lequel se réfère au montant perçu en contrepartie des prestations de services.

62. Une dernière possibilité, proposée par le gouvernement suédois, consiste à calculer la base imposable, pour assurer la neutralité de la taxation, par référence aux frais effectifs engagés pour les prestations acquises et au montant qu'aurait exposé l'opérateur économique s'il avait acquis la prestation propre auprès de tiers. Le gouvernement suédois suggère de retenir le prix de gros de ces dernières prestations. Celui-ci serait calculé sur la base du prix de vente d'une prestation identique par un tiers. Rappelons que ce mode de calcul se situe dans le contexte d'une imposition de la marge commune aux différentes prestations.

63. L'application sélective du régime de TVA des agences de voyages, que nous proposons, serait de nature à justifier une évaluation des prestations propres conforme aux dispositions de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, puisque celles-ci demeurent soumises au régime de TVA de droit commun.

64. Selon votre Cour, la base d'imposition d'une prestation de services est constituée par tout ce qui est reçu en contrepartie du service effectué, cette contrepartie étant une valeur subjective puisque la base d'imposition correspond à la contrepartie réellement reçue et non à une valeur estimée selon des critères objectifs [12]. Ainsi est exprimée l'idée que les parties contractantes seules décident du niveau du prix qui peut être pratiqué, en fonction des critères qu'elles jugent adaptés. On peut certes penser que, dans un souci d'efficacité économique, elles fixeront les prix en fonction d'éléments objectifs, mais la base d'imposition ne peut pas être déterminée à partir d'hypothétiques comportements rationnels. Ce qui doit prévaloir est la réalité de l'opération économique imposable.

65. Cette approche n'est cependant pas transposable telle quelle. L'existence d'un prix forfaitaire couvrant indistinctement l'une et l'autre catégorie de prestations constitue un obstacle à l'évaluation de la base d'imposition à partir de la contrepartie, au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), des prestations propres fournies dans le cadre du forfait. Il apparaît, en effet, impossible d'isoler cette contrepartie du reste du forfait, de sorte que la marge des prestations acquises ne peut être identifiée par ce moyen.

66. La Commission propose néanmoins d'évaluer la contrepartie en se référant à la valeur de marché des composants des prestations propres. Elle suggère de retenir le prix des chambres pratiqué par l'hôtel lorsque les clients n'utilisent pas le forfait, c'est-à-dire lorsqu'ils se déplacent par eux-mêmes et n'optent pas pour une excursion.

67. Nous estimons pourtant que chacune des méthodes proposées comporte une part d'arbitraire, ce qui nous fait dire que le critère tiré de la proximité de la base imposable de la réalité de l'opération économique en cause n'est pas celui qui permettra d'en retenir une de préférence à l'autre.

68. La méthode suggérée par la Commission présuppose que le prix de l'hébergement offert comme prestation propre dans le cadre du forfait est identique au prix de l'hébergement, lorsque celui-ci est proposé comme prestation unique.

69. Or, l'opérateur économique peut avoir décidé d'offrir la même prestation à un tarif différent. Il n'est pas rare que le recours à un forfait constitue l'occasion de proposer un service à un moindre prix pour rendre l'offre de prestations mixtes plus attrayante. Le marché sur lequel est présentée l'offre de services combinés n'est pas exactement le même que celui de l'offre d'hébergement seul, de sorte que la valeur de marché des composants ne se reflète pas nécessairement dans le prix de l'hébergement.

12 — Voir les arrêts du 5 février 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec. p. 445, points 10 à 13), et du 23 novembre 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Rec. p. 6365, point 16).

70. En conséquence, ce mode de calcul souffre d'une certaine approximation.

71. La méthode proposée par le gouvernement du Royaume-Uni et par le gouvernement allemand nous paraît présenter des insuffisances comparables. Si, à l'origine, ce mode de calcul se réfère aux valeurs concrètes que sont les coûts des prestations exécutées, il procède par une déduction qui ne doit rien à la réalité de l'opération imposable pour ventiler la marge commune entre la marge des prestations acquises et la marge des prestations propres. Rien, en effet, ne permet de penser que les marges respectives des prestations composant le forfait sont proportionnelles à la part qu'occupent leurs coûts respectifs. Il est donc au moins aussi arbitraire de faire de cette correspondance une règle que de dire que le prix des prestations propres du forfait est identique au prix qui leur est attribué hors forfait.

72. La solution du gouvernement suédois oblige à prendre comme valeur de comparaison des moyennes fondées sur des prestations de même nature réalisées par d'autres opérateurs. Le souci de se référer à une valeur représentative au moyen d'une telle évaluation est légitime. Toutefois, la valeur retenue est en grande partie fictive puisqu'elle n'a pas de rapport direct avec la prestation qui doit être imposée. En outre, il existe un risque d'imprécision dû au fait que la moyenne de référence peut être contestée et faire ainsi l'objet de querelles d'experts.

73. Force est donc de renoncer à choisir une méthode au seul motif qu'elle rend fidèlement compte de la structure réelle du forfait.

74. Nous proposons, en conséquence, à votre Cour de retenir, aussi imparfaite soit-elle, la méthode proposée par les défendeurs au principal et par la Commission, qui présente le moins de difficultés pratiques à mettre en œuvre tout en ne se heurtant à aucun inconvénient majeur sur le plan de la légalité.

75. Dans un premier temps, il convient de déduire du forfait payé par le consommateur le prix des prestations acquises. Le forfait et le prix sont deux valeurs incontestables puisqu'elles constituent des données de fait. Cette étape est, en outre, conforme à l'article 26.

76. La déduction de la valeur de marché des prestations propres, quant à elle, présente l'avantage de la simplicité, à défaut, comme nous l'avons dit, de refléter exactement la structure du prix de ces prestations au sein du forfait. Alors que, selon la méthode fondée sur le calcul des coûts, il faut identifier la marge imposable à partir de la marge commune, il n'est pas nécessaire ici de distinguer les différents éléments de la valeur

des prestations [13]. La marge et les coûts constituent ensemble la valeur de référence des prestations propres, qu'il suffit de déduire du forfait pour obtenir la valeur des prestations acquises. L'opération, précédemment décrite, de déduction du prix de ces dernières prestations conduit ensuite à la marge imposable, ainsi obtenue sans qu'il soit utile de décomposer la valeur des prestations propres.

77. Par ailleurs, la méthode des coûts nécessite une reconstitution complexe des différents éléments du prix de revient qui ne peut être réalisée sans une ventilation des frais généraux entre les prestations propres, dont la déduction du forfait donnera la marge commune, laquelle servira au calcul de la base imposable, et les prestations propres hors forfait.

78. Le recours à la valeur de marché évite aussi les incertitudes tenant à la nature des coûts qui devraient être déduits. En effet, l'article 26, paragraphe 2, troisième phrase, de la sixième directive prévoit la déduction du coût effectif supporté par l'agence de voyages pour les prestations acquises, dans la mesure où ces opérations profitent directement au voyageur. Par suite, les frais généraux, qui ne remplissent pas cette condition, mais servent néanmoins à l'ensemble de l'activité de l'opérateur économique, font partie de la marge imposable des prestations acquises alors qu'ils sont exclus de la marge des prestations propres. Le calcul des coûts obligerait à ventiler ces frais entre l'une et l'autre de ces catégories de prestations. Or, les valeurs de marché des prestations propres les comprennent déjà et le calcul de la marge des prestations acquises ne nécessite pas de les isoler.

79. Enfin, le gouvernement allemand reproche à ce mode d'évaluation de ne pas se fonder sur les mêmes unités de référence puisque l'on déduit du forfait à la fois un coût, celui des prestations acquises bénéficiant directement au voyageur, et une valeur, celle des prestations propres.

80. Ce point ne nous semble pas devoir fausser l'évaluation de la base d'imposition, car le forfait constitue lui-même une valeur qui se décompose en différents coûts et marges. L'objectif de la méthode retenue étant d'isoler la marge imposable pratiquée sur les prestations acquises, il est possible de déduire du forfait la valeur de marché des prestations propres, qui comprend les coûts et la marge de ces dernières prestations.

81. Les raisons qui précèdent nous conduisent, en conséquence, à conclure à l'évaluation de la marge à partir de la valeur de marché des prestations propres.

13 — De même que pour la méthode des coûts, la solution proposée par le gouvernement suédois suppose que l'on identifie la part de la valeur des prestations propres qui constitue la marge de ces prestations, de manière à reconstituer la marge commune, laquelle doit être imposée dans son ensemble, selon ce gouvernement.

## Conclusion

82. Au regard de ces considérations, nous vous proposons de répondre de la façon suivante aux questions préjudicielles posées par la High Court of Justice, Queen's Bench Division:

« 1) L'article 26 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, doit être interprété en ce sens que les termes 'agence de voyages' et 'organisateur de circuits touristiques' s'appliquent à un opérateur économique qui, bien que son droit national ne lui reconnaisse pas cette qualité, organise habituellement, en son propre nom à l'égard du voyageur, des voyages ou des circuits touristiques en recourant à des prestations de services fournies directement au voyageur par des tiers assujettis.

Lorsque les prestations de services dont bénéficie le voyageur sont fournies en partie par des tiers assujettis, en partie par l'opérateur économique lui-même, ce dernier ne peut être considéré comme une 'agence de voyages' ou un 'organisateur de circuits touristiques', au sens de l'article 26, précité, si les prestations de services fournies directement par les tiers sont accessoires par rapport aux autres prestations.

2) Il appartient à la juridiction nationale de trancher le litige au principal sur la base de la réponse à la première question. »

83. Nous vous proposons de répondre de la façon suivante aux questions préjudicielles posées par le Value Added Tax Tribunal:

« Lorsqu'un opérateur économique soumis aux dispositions de l'article 26 de la sixième directive 77/388 effectue, contre le paiement d'un prix forfaitaire, des opérations composées de prestations de services fournies en partie par lui-même, en partie par d'autres assujettis, le régime de TVA prévu par l'article 26, précité, ne peut être appliqué qu'à ces dernières, dans la mesure où celles-ci profitent directement au voyageur.

La marge constitutive de la base d'imposition, au sens de l'article 26, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388 est obtenue en procédant à la ventilation du prix forfaitaire hors taxe entre les prestations propres et les prestations fournies par d'autres assujettis, sur la base de la valeur de marché des prestations propres. »