ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

6 octobre 2005 *

Dans l'affaire C-291/03,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le VAT and Duties Tribunal, Manchester (Royaume-Uni), par décision du 30 juin 2003, parvenue à la Cour le 4 juillet 2003, dans la procédure

MyTravel plc

contre

Commissioners of Customs & Excise,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. A. Borg Barthet (rapporteur), J.-P. Puissochet, S. von Bahr et U. Lõhmus, juges,

* Langue de procédure: l'anglais.

avocat général: M. P. Léger,
greffier: M^me^ M. M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 25 novembre 2004,

considérant les observations présentées:

— pour MyTravel plc, par M. N. Gibbon, Solicitor, et M. J. Woolf, Barrister,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. K. Manji, en qualité d'agent, et assisté par M. N. Paines, Q.C.,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. R. Lyal, en qualité d'agent,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 12 mai 2005,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de 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 (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la société MyTravel plc (ci-après «MyTravel») aux Commissioners of Customs & Excise au sujet de l'applicabilité à cette société du régime prévu à l'article 26 de la sixième directive, à la suite de l'arrêt du 22 octobre 1998, Madgett et Baldwin (C-308/96 et C-94/97, Rec. p. I-6229).

Le cadre juridique

3 L'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive prévoit que la base d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») est constituée, pour la plupart des services, par «tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers [...]».

4 L'article 26 de ladite directive, qui institue un régime particulier pour les opérations des agences de voyages et des organisateurs de circuits touristiques, prévoit:

«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 sous 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.»

5 L'article 26 de la sixième directive est transposé en droit interne par l'article 53 de la loi de 1994 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Value Added Tax Act 1994), ainsi que par le règlement de 1987 relatif à la taxe sur la valeur ajoutée applicable aux organisateurs de circuits touristiques [Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987]. Les dispositions de la réglementation nationale ont été précisées par la circulaire 709/5/88, puis par la circulaire 709/5/96 des Commissioners of Customs

& Excise relative au régime de la marge des organisateurs de circuits touristiques (Tour Operators' Margin Scheme VAT Notice, ci-après le «régime TOMS»). Ce régime exige que le montant total perçu par l'organisateur d'un voyage ou d'un circuit touristique soit ventilé entre les prestations acquises auprès de tiers et les prestations propres, par référence au coût effectif de chaque composant.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

6 MyTravel organise des vacances à prix forfaitaire dans des pays étrangers. Cette société achète systématiquement l'hébergement auprès de tiers. Toutefois, dans la mesure où elle possède sa propre compagnie aérienne, elle assure généralement le transport des voyageurs vers leur lieu de vacances. Elle vend aussi au public des billets d'avion à l'unité, qualifiés de vols secs («seat only»), correspondant à des places à bord de son propre appareil ou à des places acquises auprès d'autres sociétés, ainsi que des places à d'autres organisateurs de circuits touristiques, dites «sièges vendus en gros» («broked seats»). Elle a déclaré sa dette de TVA au titre des années 1995 à 1999 en appliquant le régime TOMS. À la suite de l'arrêt Madgett et Baldwin, précité, elle a recalculé sa dette de TVA pour les années 1995 à 1997, en se fondant sur la valeur de marché des places vendues dans le cadre des vacances à prix forfaitaire.

7 Pour obtenir cette valeur de marché, MyTravel a utilisé deux méthodes. Pour l'année 1995 ainsi que, semble-t-il, pour l'année 1996, elle a pris comme point de départ le coût des billets d'avion vendus dans le cadre des forfaits auquel elle a ajouté un pourcentage dit «d'accroissement» égal à celui qu'elle prétend avoir réalisé pour la même période sur les ventes de billets à l'unité. Au cours de l'année 1995, MyTravel a vendu également des séjours de vacances à prix forfaitaire comprenant des croisières, des voyages en avion avec mise à disposition d'un véhicule et des hébergements en camping. Cependant, elle n'a recalculé sa dette en appliquant le critère de la valeur de marché que pour ce qui concerne les voyages en avion, estimant qu'elle n'avait pas d'éléments de comparaison appropriés pour les autres prestations propres.

8 Pour l'année 1997, MyTravel a, à partir d'un document interne intitulé «Rapport sur la rentabilité des liaisons» («Route Profitability Report»), évalué à 153 GBP le revenu moyen linéaire obtenu par elle pour les billets d'avion vendus au public hors forfait. Selon MyTravel, cette somme s'applique à tous les billets vendus.

9 Après avoir recalculé sur ces bases le coût des billets d'avion vendus dans le cadre des vacances à prix forfaitaire, MyTravel a demandé aux Commissioners of Customs & Excise le remboursement des sommes de 212 000 GBP, 2 004 857 GBP et 711 051 GBP au titre, respectivement, des années 1995 à 1997. L'importance de ces montants est notamment due au fait que la méthode employée par MyTravel a pour effet d'augmenter la part du prix forfaitaire qui est attribuée au transport et que celui-ci, en vertu du droit national applicable, fait l'objet d'une taxation à 0 %.

10 Les Commissioners of Customs & Excise ont rejeté les demandes de MyTravel. Ainsi qu'ils l'ont fait valoir devant la juridiction de renvoi, il ressort, selon eux, de l'arrêt Madgett et Baldwin, précité, que, afin d'isoler la partie du forfait relative aux prestations propres, la méthode fondée sur la valeur de marché ne peut pas être utilisée lorsque, comme dans le cas de ladite société, elle n'a pas l'avantage de la simplicité, qu'elle produit un montant artificiel quant à la marge sur les prestations acquises auprès de tiers et qu'elle change significativement la dette de TVA. Ils ont soutenu, en outre, que cet arrêt ne permet pas d'appliquer une telle méthode de façon sélective et que la somme de 153 GBP ne représente pas la valeur de marché des places d'avion vendues dans le cadre des forfaits.

11 MyTravel a exposé, en revanche, que, dans ledit arrêt, la Cour a rejeté l'argument selon lequel le critère des coûts effectifs constituerait un indicateur plus fiable de la valeur des différents éléments d'un forfait. Elle a fait valoir également qu'il ne peut être exigé que les deux méthodes aboutissent à des dettes de TVA identiques, dans la mesure où cela obligerait les opérateurs à effectuer les calculs correspondant à chacune d'elles. Quant au motif retenu dans ce même arrêt, tenant au caractère plus simple de la méthode fondée sur la valeur de marché, il ne constituerait qu'un facteur pris en compte pour aboutir à la solution retenue, et non une condition à laquelle l'emploi de ladite méthode serait subordonné.

12 MyTravel estime être en droit d'utiliser la méthode fondée sur la valeur de marché dès lors qu'elle dispose d'un élément de comparaison satisfaisant, comme ce serait le cas pour les voyages en avion, et l'article 26 de la sixième directive ne s'oppose pas, selon elle, à ce qu'elle utilise à la fois ladite méthode et celle fondée sur les coûts réels. Quant au montant de 153 GBP, il refléterait la valeur moyenne des billets d'avion vendus séparément et pourrait servir de base d'évaluation des voyages fournis dans le cadre des forfaits, dans la mesure où, dans l'arrêt Madgett et Baldwin, précité, la Cour n'a pas exigé que l'opérateur fixe la valeur de marché des prestations propres par rapport à des prestations identiques, mais au regard de prestations analogues.

13 Dans ces circonstances, le VAT and Duties Tribunal, Manchester, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Dans quelles conditions, pour autant que cela soit possible, un organisateur de circuits touristiques, qui a rempli sa déclaration relative à la [TVA] pour un exercice financier en utilisant la méthode des coûts effectifs, qui était la seule méthode prévue par la législation nationale transposant la directive, a-t-il le droit de recalculer par la suite sa dette [de] TVA partiellement en conformité avec la méthode de la valeur de marché décrite au point 46 de [l'arrêt Madgett et Baldwin]?

a) Cet organisateur de circuits touristiques peut-il plus particulièrement utiliser la méthode de la valeur de marché de façon sélective selon les différents exercices financiers et, si oui, dans quelles conditions?

b) Lorsque l'organisateur de circuits touristiques vend hors forfait au public une partie des composants propres de ses forfaits (en l'espèce, des voyages

en avion), mais ne vend pas hors forfait au public les autres composants propres de ses forfaits (en l'espèce, des croisières et des installations de camping), cet organisateur de circuits touristiques peut-il:

— utiliser la méthode de la valeur de marché pour ces forfaits (qui sont largement les plus nombreux) lorsqu'il peut déterminer la valeur de l'ensemble de ses livraisons ou prestations propres (en l'espèce, les voyages en avion) par référence aux ventes hors forfait réalisées auprès du public;

— dans les cas où le forfait comprend des éléments propres que l'organisateur de circuits touristiques ne vend pas hors forfait au public (en l'espèce les croisières et les installations de camping), utiliser la méthode de la valeur de marché pour déterminer la valeur des livraisons ou prestations propres qu'il vend au public (en l'espèce, les voyages en avion) lorsqu'il n'a pas été possible de déterminer une valeur de marché pour d'autres éléments du forfait?

c) L'utilisation d'une combinaison de méthodes doit-elle être a) plus simple, b) significativement plus simple ou c) pas significativement plus complexe?

d) La méthode de la valeur de marché doit-elle aboutir à la même dette [de] TVA, ou à une dette analogue à celle qui résulte de la méthode fondée sur les coûts?

2) Est-il possible dans les circonstances de la présente espèce d'établir la part des prestations propres relatives aux voyages en avion vendus comme partie d'un

forfait de vacances en prenant soit a) le coût moyen d'une place d'avion augmenté de la marge moyenne réalisée par l'organisateur de circuits touristiques sur les ventes de places uniquement, dans l'exercice financier en cause ou b) le revenu moyen réalisé par l'organisateur de circuits touristiques sur les ventes de places uniquement, dans ce même exercice financier?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

14 Par sa première question, laquelle est subdivisée en plusieurs parties, le VAT and Duties Tribunal, Manchester, demande en substance si et dans quelles conditions un organisateur de circuits touristiques tel que MyTravel peut recalculer la marge imposable au sens de l'article 26 de la sixième directive, conformément à la méthode de la valeur de marché décrite dans l'arrêt Madgett et Baldwin, précité.

Sur la première partie de la première question

15 Il y a lieu d'examiner si un organisateur de circuits touristiques, qui a rempli sa déclaration relative à la TVA pour une période d'imposition utilisant la méthode prévue par la réglementation nationale transposant la sixième directive, a le droit de recalculer sa dette de TVA en application d'un arrêt de la Cour, selon la méthode jugée, dans cet arrêt, conforme à ladite directive.

16 À cet égard, il convient de rappeler que, lorsque la Cour, dans le cadre de la compétence que lui confère l'article 234 CE, interprète une disposition du droit communautaire, elle précise le sens et la portée de cette disposition telle que celle-ci aurait dû être comprise et appliquée depuis son entrée en vigueur (voir, en ce sens, arrêts du 27 mars 1980, Denkavit italiana, 61/79, Rec. p. 1205, point 16; du 6 juillet 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, point 39, et du 13 janvier 2004, Kühne & Heitz, C-453/00, Rec. p. I-837, point 21). Il n'en va différemment que lorsque, dans son arrêt, la Cour, à titre exceptionnel, limite dans le temps la portée de cette interprétation (voir, en ce sens, arrêts Denkavit italiana, précité, point 17; du 29 novembre 2001, Griesmar, C-366/99, Rec. p. I-9383, point 74, et, pour une application récente de ces principes en matière de TVA, du 17 février 2005, Linneweber et Akritidis, C-453/02 et C-462/02, Rec. p. I-1131, points 41 à 45).

17 Un arrêt rendu à titre préjudiciel a vocation à produire des effets sur des relations juridiques nées avant qu'il ait été rendu. Il en résulte, notamment, qu'une règle du droit communautaire ainsi interprétée doit être appliquée par un organe administratif dans le cadre de ses compétences même à des rapports juridiques nés et constitués avant le prononcé de l'arrêt de la Cour statuant sur la question préjudicielle (voir, en ce sens, l'arrêt du 13 janvier 2004, Kühne & Heitz, précité, point 22). En l'absence de réglementation communautaire en matière de demandes de restitution de taxes, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre de prévoir les conditions dans lesquelles ces demandes peuvent être exercées, ces conditions devant respecter les principes d'équivalence et d'effectivité, c'est-à-dire qu'elles ne doivent pas être moins favorables que celles concernant des réclamations semblables fondées sur des dispositions de droit interne ni aménagées de manière à rendre pratiquement impossible l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire (voir, en ce sens, arrêts du 9 novembre 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595, point 12, et du 2 octobre 2003, Weber's Wine World e.a., C-147/01, Rec. p. I-11365, point 103).

18 Dans ces conditions, il convient de répondre à la première partie de la première question qu'une agence de voyages ou un organisateur de circuits touristiques, qui a, pour une période d'imposition, rempli sa déclaration relative à la TVA en utilisant la méthode prévue par la réglementation nationale qui transpose en droit interne la

sixième directive, peut recalculer sa dette de TVA selon la méthode jugée conforme au droit communautaire par la Cour, dans les conditions prévues par son droit national, lesquelles doivent respecter les principes d'équivalence et d'effectivité.

Sur les autres parties de la première question

19 Il convient d'examiner, en premier lieu, si la ventilation du prix forfaitaire par un assujetti relevant de l'article 26 de la sixième directive en utilisant le critère de la valeur de marché pour des prestations propres est subordonnée à la condition qu'une telle utilisation soit effectivement plus simple dans la situation particulière de cet assujetti et qu'elle aboutisse à une dette de TVA semblable à celle qui serait obtenue à partir du critère des coûts réels.

20 S'agissant d'abord du critère de la simplicité, MyTravel relève que le fait de subordonner l'utilisation de ladite méthode pour déterminer la TVA due par une agence de voyages ou un organisateur de circuits touristiques à la condition que, dans la situation particulière de chaque assujetti, cette méthode soit effectivement plus simple que celle fondée sur les coûts réels reviendrait à faire dépendre la détermination de la base imposable, qui constitue un élément essentiel du système de la TVA, d'une appréciation empreinte d'incertitude et d'une certaine part de subjectivité.

21 En revanche, le gouvernement du Royaume-Uni soutient qu'un assujetti comme MyTravel ne peut pas modifier ses déclarations de TVA en appliquant le critère de la valeur de marché, au motif qu'il a été en mesure de les établir sans difficulté particulière en utilisant le critère des coûts réels et que cette modification a pour effet de réduire sa dette fiscale de manière significative.

22 Or, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 51 de ses conclusions, il résulte de l'examen du point 45 de l'arrêt Madgett et Baldwin, précité, que les motifs pour lesquels la Cour a considéré que la méthode fondée sur la valeur de marché présente l'avantage de la simplicité ne se rattachent pas aux circonstances particulières de cette affaire.

23 Dans ces conditions, l'utilisation du critère de la valeur de marché n'est pas subordonnée à la condition qu'elle soit plus simple que celle de la méthode fondée sur les coûts réels.

24 S'agissant ensuite du montant de la dette de TVA, il convient d'examiner si l'utilisation de la méthode fondée sur la valeur de marché est soumise à la condition qu'elle aboutisse à une dette de TVA identique ou analogue à celle qui aurait été obtenue en utilisant la méthode fondée sur le coût réel des prestations.

25 Le gouvernement du Royaume-Uni soutient que, aux points 45 et 46 de l'arrêt Madgett et Baldwin, précité, la Cour, en autorisant l'utilisation de la méthode fondée sur la valeur de marché, était influencée par le fait qu'elle s'attendait à ce que cette méthode aboutisse à une dette de TVA comparable à celle calculée à partir de la méthode fondée sur les coûts réels.

26 Il convient de constater que la circonstance selon laquelle l'utilisation de ces deux méthodes aboutit à calculer une dette fiscale analogue apparaît, en ce qu'elle est présentée entre tirets au point 46 de l'arrêt Madgett et Baldwin, précité, comme un élément surabondant.

27 De plus, l'interprétation contraire, préconisée par le gouvernement du Royaume-Uni, aurait pour effet d'obliger les assujettis, après avoir établi leur déclaration fiscale conformément à la méthode fondée sur la valeur de marché, à effectuer de toute manière les opérations nécessaires au calcul de la dette de TVA selon la méthode fondée sur les coûts réels, limitant ainsi l'utilité de la méthode fondée sur la valeur de marché.

28 Dans ces circonstances, l'utilisation par un assujetti relevant de l'article 26 de la sixième directive, qui fournit aux voyageurs en contrepartie d'un prix forfaitaire des prestations acquises auprès de tiers et des prestations propres, du critère de la valeur de marché pour ventiler ce prix forfaitaire n'est donc pas subordonnée à la condition qu'elle aboutisse à une dette de TVA comparable à celle qui serait obtenue en utilisant le critère des coûts réels.

29 Il convient d'examiner, si l'utilisation du critère de la valeur de marché, lorsque celle-ci peut être déterminée, doit être laissée à la discrétion de l'assujetti.

30 Il y a lieu de rappeler que le principe de base sur lequel repose la TVA réside dans le fait que le système de cet impôt sur la consommation vise à grever uniquement le consommateur final. La TVA est exactement proportionnelle au prix des biens ainsi que des services et elle est perçue par les assujettis à chaque étape du processus de production ou de distribution pour le compte de l'administration fiscale, à laquelle ils sont tenus de la verser. Selon le principe de base de ce système et ses modalités de fonctionnement, la TVA à percevoir par les autorités fiscales doit être égale à la taxe effectivement encaissée auprès du consommateur final (voir, en ce sens, arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Rec. p. I-5339, points 18 à 24). Les conditions d'application du régime particulier instauré par l'article 26 de la sixième directive au profit des agences de voyages et des organisateurs de circuits touristiques, lorsque l'assujetti fournit au voyageur contre le paiement d'un prix forfaitaire à la fois des prestations acquises auprès de tiers et des prestations propres, ne devraient pas remettre en cause ce principe de base du système de la TVA.

31 Or, il ressort de l'arrêt Madgett et Baldwin, précité, que la méthode fondée sur la valeur de marché peut être retenue lorsqu'il est possible d'isoler la partie du forfait correspondant à la prestation propre sur la base de la valeur de marché des prestations analogues à celles faisant partie du forfait. Pour autant, cela ne doit pas conduire à reconnaître à un assujetti la faculté d'utiliser cette méthode de manière discrétionnaire, selon qu'une telle utilisation a ou non pour effet de réduire la dette fiscale de cet assujetti par rapport à celle qui résulterait de l'utilisation de la méthode fondée sur les coûts réels.

32 Le fait de conférer une telle faculté aux assujettis pourrait avoir pour conséquence de leur permettre d'augmenter de manière artificielle la base d'imposition soumise au taux le moins élevé et de créer ainsi une inégalité concurrentielle entre opérateurs économiques, en faveur de ceux qui ont établi le siège de leur activité ou un établissement stable dans un État membre qui taxe certaines opérations à des taux très réduits, voire à 0 %, comme au Royaume-Uni en ce qui concerne le transport de personnes. Une telle interprétation pourrait, par conséquent, aller à l'encontre du principe de neutralité de la TVA.

33 Or, il convient de rappeler, à cet égard, que le législateur communautaire, comme cela ressort du neuvième considérant de la sixième directive, a voulu que la base d'imposition fasse l'objet d'une harmonisation «afin que l'application du taux communautaire aux opérations imposables conduise à des résultats comparables dans tous les États membres». Cette harmonisation vise donc à garantir que des situations semblables d'un point de vue économique ou commercial fassent l'objet d'un traitement identique au regard de l'application du système de la TVA. Cette harmonisation contribue ainsi à garantir la neutralité de ce système.

34 Ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 68 de ses conclusions, est justifiée la position de la Commission des Communautés européennes, selon laquelle la ventilation du prix forfaitaire entre les prestations acquises auprès de tiers et les prestations propres devrait être effectuée sur la base de la valeur de marché de ces dernières prestations, chaque fois que cette valeur peut être déterminée. En

revanche, comme l'a aussi relevé M. l'avocat général au point 69 des mêmes conclusions, il est difficile d'exclure totalement qu'il puisse être dérogé à cette solution. Dès lors, il est possible d'admettre qu'une agence de voyages ou un organisateur de circuits touristiques, qui serait en mesure de démontrer que la méthode fondée sur les coûts effectifs rend fidèlement compte de la structure réelle du forfait, puisse procéder à la ventilation de ses prix forfaitaires en utilisant cette méthode au lieu de celle fondée sur la valeur de marché.

35 Dans ces circonstances, une agence de voyages ou un organisateur de circuits touristiques qui, contre le paiement d'un prix forfaitaire, fournit au voyageur des prestations acquises auprès de tiers et des prestations propres doit, en principe, isoler la partie du forfait correspondant à ses prestations propres sur la base de leur valeur de marché, dès lors que cette valeur peut être déterminée, sauf s'il est en mesure de démontrer que, pour la période d'imposition considérée, la méthode fondée sur le critère des coûts réels rend fidèlement compte de la structure effective du forfait.

36 En outre, c'est à l'administration fiscale nationale et, le cas échéant, à la juridiction nationale qu'il appartient d'apprécier s'il est possible d'isoler la partie du forfait correspondant aux prestations propres sur la base de leur valeur de marché, et, dans ce contexte, de déterminer le marché le plus approprié.

37 En dernier lieu, la juridiction de renvoi demande, en substance, comment procéder à la ventilation du prix forfaitaire lorsque l'assujetti n'est pas en mesure de déterminer la valeur de marché de certaines prestations propres, au motif qu'il ne vend pas de prestations analogues hors forfait. La même juridiction demande dès lors si, dans de telles circonstances, ce critère s'applique néanmoins aux prestations propres dont la valeur de marché peut être connue.

38 À cet égard, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 77 de ses conclusions, la circonstance que la valeur de marché ne puisse pas être déterminée pour l'intégralité

des prestations propres fournies par l'assujetti ne saurait justifier de déroger à l'application de ce critère pour l'évaluation des prestations dont ladite valeur peut être connue. Dans un tel cas de figure, il est vrai que l'assujetti se trouve contraint de ventiler le prix forfaitaire en utilisant les deux méthodes de calcul pour les prestations propres. Pour autant, l'application ainsi combinée des deux méthodes ne devrait pas se heurter à des difficultés d'ordre pratique insurmontables.

39 En outre, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 79 des mêmes conclusions, si l'article 26 de la sixième directive a pour objet d'adapter les règles applicables en matière de TVA aux spécificités de l'activité d'une agence de voyages et de réduire ainsi les difficultés pratiques qui pourraient entraver ladite activité, le régime instauré par cet article ne vise pas, contrairement à celui instauré en faveur des petites entreprises et des producteurs agricoles, à simplifier les exigences de comptabilité qu'implique le système normal de la TVA. Ainsi, cet article prévoit, à son paragraphe 3, que, lorsque les opérations pour lesquelles ces opérateurs économiques ont recours à d'autres assujettis sont effectuées tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de la Communauté européenne, seule est exonérée la partie du prix forfaitaire qui concerne les opérations réalisées en dehors de la Communauté. L'application d'une telle disposition peut également obliger les agences de voyages à procéder à des opérations relativement techniques de ventilation de leurs forfaits.

40 Dans ces conditions, il n'y a pas de justification suffisante, dans un cas tel que celui de l'affaire au principal, pour écarter l'application du critère de la valeur de marché. Un assujetti, dans le cadre d'une même période d'imposition, peut donc appliquer le critère de la valeur de marché à certaines prestations et non à d'autres lorsqu'il n'est pas en mesure de déterminer la valeur de marché de ces autres prestations.

41 Il convient donc de répondre aux autres parties de la première question que l'article 26 de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'une agence de voyages ou un organisateur de circuits touristiques qui, contre le paiement d'un prix forfaitaire, fournit au voyageur des prestations acquises auprès de tiers et des

prestations effectuées par lui-même doit, en principe, isoler la partie du forfait correspondant à ses prestations propres sur la base de leur valeur de marché, dès lors que cette valeur peut être déterminée. Dans un tel cas de figure, un assujetti ne peut utiliser le critère des coûts réels que s'il démontre que ce critère rend fidèlement compte de la structure réelle du forfait. L'application du critère de la valeur de marché n'est pas subordonnée à la condition qu'elle soit plus simple que celle de la méthode fondée sur les coûts réels ni à la condition qu'elle aboutisse à une dette de TVA identique ou voisine de celle qui résulterait de l'utilisation de la méthode fondée sur les coûts réels. Dès lors:

— une agence de voyages ou un organisateur de circuits touristiques ne peut pas utiliser de manière discrétionnaire la méthode fondée sur la valeur de marché et

— cette dernière méthode s'applique pour les prestations propres dont la valeur de marché peut être déterminée, même si, dans le cadre de la même période d'imposition, la valeur de certains composants propres du forfait ne peut pas être déterminée dans la mesure où l'assujetti ne vend pas de prestations analogues hors forfait.

Sur la seconde question

42 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande si, dans les circonstances de l'affaire au principal, il est possible d'établir la part des prestations propres relatives aux voyages en avion vendus dans le cadre de vacances à prix forfaitaire en prenant soit le coût moyen d'une place d'avion augmenté de la marge moyenne réalisée par l'organisateur de circuits touristiques sur les ventes de places à l'unité, au cours de l'exercice financier en cause, soit le revenu moyen réalisé par l'organisateur de circuits touristiques sur les ventes de places à l'unité, dans ce même exercice financier.

43 Il convient de rappeler que, dans le cadre de l'article 234 CE, la Cour n'est pas habilitée à appliquer les règles communautaires à une espèce déterminée, mais seulement à se prononcer sur l'interprétation du traité CE et des actes pris par les institutions de la Communauté (voir, notamment, arrêts du 15 juillet 1964, Van der Veen, 100/63, Rec. p. 1105, 1121; du 2 décembre 1964, Dingemans, 24/64, Rec. p. 1259, 1273; du 22 octobre 1998, Jokela et Pitkäranta, C-9/97 et C-118/97, Rec. p. I-6267, point 30; du 25 février 1999, Trans-Ex-Import, C-86/97, Rec. p. I-1041, point 15; du 7 septembre 1999, De Haan, C-61/98, Rec. p. I-5003, point 29, et du 10 mai 2001, Veedfald, C-203/99, Rec. p. I-3569, point 31). Néanmoins, dans le cadre de l'interprétation de l'article 26 de la sixième directive et compte tenu des informations déjà communiquées sur la manière de ventiler le prix forfaitaire lorsque l'assujetti fournit des prestations acquises auprès de tiers et des prestations propres, il y a lieu de répondre à la seconde question, en ce qu'elle tend à savoir s'il est possible de se fonder, pour déterminer la valeur de marché, sur des valeurs moyennes.

44 À cet égard, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 86 de ses conclusions, rien ne s'oppose à une telle pratique. Une valeur moyenne peut s'avérer plus représentative lorsque, comme dans l'affaire au principal, les prix des prestations analogues vendues hors forfait présentent des variations importantes. La juridiction de renvoi, à laquelle il incombe d'identifier, dans chaque cas d'espèce, la valeur qui correspond le mieux à l'esprit de la sixième directive peut donc légitimement déterminer la valeur de marché des voyages en avion vendus par MyTravel dans le cadre des vacances à prix forfaitaire sur la base du prix de vente moyen de billets d'avion vendus par cet assujetti pour la même destination ou une destination comparable. Il appartiendra à cette juridiction d'apporter à ces moyennes les corrections nécessaires pour tenir compte, par exemple, du fait que, dans le cadre des forfaits, des places d'avion sont offertes aux enfants des voyageurs gratuitement ou à prix réduits.

45 Compte tenu de ce qui précède, il convient de répondre à la seconde question qu'il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer, au vu des circonstances du litige au principal, la valeur de marché des voyages en avion fournis dans l'affaire au principal dans le cadre des vacances à prix forfaitaires. Cette juridiction peut déterminer ladite valeur de marché à partir de valeurs moyennes. Dans ce contexte,

le marché basé sur les places vendues aux autres organisateurs de circuits touristiques peut constituer le marché le plus approprié.

Sur les dépens

46 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit:

1) **Une agence de voyages ou un organisateur de circuits touristiques, qui a, pour une période d'imposition, rempli sa déclaration relative à la taxe sur la valeur ajoutée en utilisant la méthode prévue par la réglementation nationale qui transpose en droit interne 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, peut recalculer sa dette de taxe sur la valeur ajoutée selon la méthode jugée conforme au droit communautaire par la Cour, dans les conditions prévues par son droit national, lesquelles doivent respecter les principes d'équivalence et d'effectivité.**

2) **L'article 26 de la sixième directive 77/388 doit être interprété en ce sens qu'une agence de voyages ou un organisateur de circuits touristiques qui,**

contre le paiement d'un prix forfaitaire, fournit au voyageur des prestations acquises auprès de tiers et des prestations effectuées par lui-même doit, en principe, isoler la partie du forfait correspondant à ses prestations propres sur la base de leur valeur de marché, dès lors que cette valeur peut être déterminée. Dans un tel cas de figure, un assujetti ne peut utiliser le critère des coûts réels que s'il démontre que ce critère rend fidèlement compte de la structure réelle du forfait. L'application du critère de la valeur de marché n'est pas subordonnée à la condition qu'elle soit plus simple que celle de la méthode fondée sur les coûts réels ni à la condition qu'elle aboutisse à une dette de taxe sur la valeur ajoutée identique ou voisine de celle qui résulterait de l'utilisation de la méthode fondée sur les coûts réels. Dès lors:

— **une agence de voyages ou un organisateur de circuits touristiques ne peut pas utiliser de manière discrétionnaire la méthode fondée sur la valeur de marché et**

— **cette dernière méthode s'applique pour les prestations propres dont la valeur de marché peut être déterminée, même si, dans le cadre de la même période d'imposition, la valeur de certains composants propres du forfait ne peut pas être déterminée dans la mesure où l'assujetti ne vend pas de prestations analogues hors forfait.**

3) **Il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer, au vu des circonstances du litige au principal, la valeur de marché des voyages en avion fournis dans l'affaire au principal dans le cadre des vacances à prix forfaitaires. Cette juridiction de renvoi peut déterminer ladite valeur de marché à partir de valeurs moyennes. Dans ce contexte, le marché basé sur les places vendues aux autres organisateurs de circuits touristiques peut constituer le marché le plus approprié.**

Signatures.