# ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
22 octobre 1998 *

Dans les affaires jointes C-308/96 et C-94/97,

ayant pour objet des demandes adressées à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, par la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Royaume-Uni), et le VAT and Duties Tribunal, London (Royaume-Uni), et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant ces juridictions entre

**Commissioners of Customs & Excise**

et

**T. P. Madgett et R. M. Baldwin**, agissant sous le nom commercial « The Howden Court Hotel » (C-308/96),

et entre

**T. P. Madgett et R. M. Baldwin**, agissant sous le nom commercial « The Howden Court Hotel »

et

* Langue de procédure: l'anglais.

**Commissioners of Customs & Excise** (C-94/97),

une décision à titre préjudiciel 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),

LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. J.-P. Puissochet, président de chambre, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann (rapporteur), L. Sevón et M. Wathelet, juges,

avocat général: M. P. Léger,
greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

— pour MM. Madgett et Baldwin (C-308/96 et C-94/97), par M. Jeremy Woolf, barrister, mandaté par Rice-Jones & Smiths, solicitors,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni (C-308/96), par M^me^ Lindsey Nicoll, du Treasury Solicitor's Department, en qualité d'agent, assistée de MM. Stephen Richards et Hugh Davies, barristers,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni (C-94/97), par M^me^ Lindsey Nicoll, assistée de MM. Nicholas Paines, QC, et Hugh Davies,

— pour le gouvernement allemand (C-308/96), par M. Ernst Röder, Ministerialrat au ministère fédéral de l'Économie, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement allemand (C-94/97), par MM. Ernst Röder et Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor au ministère fédéral de l'Économie, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement hellénique (C-308/96), par M. Fokion Georgakopoulos, conseiller juridique adjoint auprès du Conseil juridique de l'État, et M^me^ Anna Rokofyllou, conseiller du ministre adjoint des Affaires étrangères, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement suédois (C-308/96 et C-94/97), par M. Erik Brattgård, departementsråd au département du commerce extérieur du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes (C-308/96), par MM. Nicholas Khan et Enrico Traversa, membres du service juridique, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes (C-94/97), par MM. Richard Lyal, membre du service juridique, en qualité d'agent, et Enrico Traversa,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de MM. Madgett et Baldwin, représentés par MM. Jeremy Woolf et Peter Burton, solicitor, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M^me^ Dawn Cooper, du Treasury Solicitor's Department, en qualité

d'agent, assistée de MM. Nicolas Paines et Stephen Richards, du gouvernement allemand, représenté par M. Ernst Röder, du gouvernement hellénique, représenté par M. Fokion Georgakopoulos et M^me^ Anna Rokofyllou, et de la Commission, représentée par MM. Nicholas Khan et Richard Lyal, à l'audience du 5 février 1998,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 30 avril 1998,

rend le présent

## Arrêt

1 Par ordonnance du 16 novembre 1995, parvenue à la Cour le 23 septembre 1996, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division, a posé, en vertu de l'article 177 du traité CE, deux questions préjudicielles relatives à 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 Par ordonnance du 26 février 1997, parvenue à la Cour le 3 mars 1997, le VAT and Duties Tribunal, London, a posé, en vertu de l'article 177 du même traité, deux questions préjudicielles relatives à l'interprétation de cette même disposition de la sixième directive.

3 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant MM. Madgett et Baldwin aux Commissioners of Customs & Excise au sujet de l'applicabilité à leur égard du régime prévu à l'article 26 de la sixième directive du fait qu'ils proposent à leurs clients, dans le cadre de leur activité d'hôteliers, des voyages à forfait.

4 La sixième directive prévoit, en son article 11, A, paragraphe 1, sous a), que la base d'imposition de 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... ».

5 L'article 26 de la sixième directive, qui institue une exception au régime général relativement à la base imposable pour ce qui concerne certaines 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. »

6 L'article 26 de la sixième directive est transposé dans la législation du Royaume-Uni par l'article 37 A du Value Added Tax Act 1983 (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée) ainsi que par le Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (règlement de 1987 relatif à la taxe sur la valeur ajoutée applicable aux organisateurs de circuits touristiques). Les dispositions de la législation du Royaume-Uni sont précisées dans la circulaire 709/5/88 des Commissioners of Customs & Excise, intitulée « Tour Operators' Margin Scheme » (régime concernant la marge applicable aux organisateurs de circuits touristiques, 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.

7 MM. Madgett et Baldwin exploitent le Howden Court Hotel, situé à Torquay, dans le Devon, en Angleterre. 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 à partir de plusieurs points de ramassage dans le nord de l'Angleterre et iii) une excursion d'une journée en autocar pendant leur séjour à l'hôtel. MM. Madgett et Baldwin acquièrent les services de transport auprès de tiers. Les autres clients de l'hôtel se chargent eux-mêmes de leur voyage aller-retour. Ils ne bénéficient pas de l'excursion touristique et paient un prix différent.

8 MM. Madgett et Baldwin considèrent que l'article 26 de la sixième directive ne leur est pas applicable au motif qu'ils sont hôteliers et non pas organisateurs de circuits touristiques. Ils indiquent, en outre, que, en utilisant les principes généraux de détermination de la base d'imposition de la sixième directive, les déclarations de TVA trimestrielles n'ont exigé de M. Madgett qu'une demi-journée de travail alors que, en prévoyant une série d'exercices de sous-ventilation, les calculs indiqués dans le régime TOMS exigeraient un important travail supplémentaire.

9 Les Commissioners of Customs & Excise estiment cependant que le régime TOMS s'applique également aux hôteliers proposant à leurs clients des voyages à forfait contenant tant des éléments que l'opérateur fournit lui-même (ci-après les « prestations propres ») que des éléments acquis auprès de tiers, en sorte qu'ils ont considéré, dans les avis d'imposition portant sur la période du 1er mai 1988 au 31 octobre 1993, que MM. Madgett et Baldwin devaient être taxés selon ce régime.

10 Dans ces conditions, MM. Madgett et Baldwin ont introduit un recours devant le VAT and Duties Tribunal, qui a jugé que l'article 26 de la sixième directive ne leur était pas applicable. Les Commissioners of Customs & Excise ont interjeté appel de cette décision devant la High Court of Justice, qui a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les deux questions préjudicielles suivantes (affaire C-308/96):

« 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)? »

11 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 dans le régime TOMS serait contraire à la sixième directive. Ce point ne faisant pas l'objet de l'appel pendant devant la High Court, la procédure devant le VAT and Duties Tribunal a été rouverte.

12 Au cours de cette dernière procédure, MM. Madgett et Baldwin ont fait valoir que la disposition prescrivant une ventilation du prix acquitté par le voyageur entre les composants du forfait qui sont acquis auprès de tiers et ceux qui sont des prestations propres sur la base des coûts effectifs n'est ni rationnelle ni logique. Les Commissioners of Customs & Excise ont soutenu que, en disposant que la marge des organisateurs de circuits touristiques doit être calculée sur la base du coût effectif aussi bien pour des prestations acquises auprès de tiers que pour des prestations propres, le régime TOMS est conforme aux dispositions de l'article 26 de la sixième directive.

13 Dans ces circonstances, le VAT and Duties Tribunal a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les deux questions préjudicielles suivantes (affaire C-94/97):

« 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 effectue dans le cadre d'une transaction unique un service au voyageur, lequel est partiellement fourni par d'autre 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? »

14 Par ordonnance du président de la Cour du 11 décembre 1997, ces deux affaires ont été jointes aux fins de la procédure orale et de l'arrêt.

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

15 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la High Court of Justice demande en substance si l'article 26 de la sixième directive s'applique à un hôtelier qui, contre le paiement d'un forfait, propose à ses clients, outre l'hébergement, le transport aller-retour entre l'hôtel et certains points de ramassage éloignés et une excursion en autocar au cours du séjour, lesquels services de transport sont acquis auprès de tiers.

16 MM. Madgett et Baldwin font valoir que, pour qu'un opérateur économique soit soumis au régime particulier de l'article 26 de la sixième directive, il est nécessaire qu'il soit une « agence de voyages » ou un « organisateur de circuits touristiques ». Ces expressions visent les assujettis dont l'activité consiste à organiser, au profit de voyageurs, la fourniture de prestations d'hébergement ou de transport, ou d'autres prestations de voyage, en utilisant les prestations d'autres personnes, acquises pour le bénéfice direct du voyageur. Ces expressions ne viseraient pas des assujettis qui achètent, comme éléments accessoires d'une autre activité, des prestations de voyage pour le bénéfice direct de voyageurs. Ils estiment que leurs efforts sont essentiellement concentrés sur le service offert à la clientèle de l'hôtel et le transport n'est fourni que pour leur commodité, en vue de les inciter à y séjourner. Le transport devrait alors être considéré comme étant purement accessoire à leur activité d'hôteliers.

17 Les gouvernements du Royaume-Uni, allemand, hellénique et suédois ainsi que la Commission soutiennent que le critère permettant de déterminer si les opérations effectuées par un assujetti sont des opérations soumises aux dispositions de l'article 26 de la sixième directive est celui de savoir si les prestations de services en cause sont du type de celles visées par cette disposition, même si l'assujetti n'est pas une agence de voyages ou un organisateur de circuits touristiques au sens généralement donné à ces termes. Dans ces conditions, les opérations effectuées par MM. Madgett et Baldwin relèveraient du champ d'application de l'article 26 de la sixième directive étant donné qu'ils fournissent des prestations de services en leur propre nom, offrant aux clients un forfait unique qui inclut le voyage et l'hébergement et utilisant à cet

effet un service de car fourni par une tierce personne en vertu d'une opération qui profite directement aux voyageurs.

18 A cet égard, il y a lieu, tout d'abord, de rappeler que 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 en 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 (voir arrêt du 12 novembre 1992, Van Ginkel, C-163/91, Rec. p. I-5723, points 13 à 15).

19 Or, bien que le régime particulier des marges prévu à l'article 26 de la sixième directive soit principalement motivé par l'existence de problèmes liés aux prestations de voyage qui impliquent des services dans plus d'un État membre, cette disposition s'applique également, selon son libellé, aux prestations de services effectuées à l'intérieur d'un seul État membre.

20 Ensuite, il convient de constater que les raisons sous-jacentes au régime particulier applicable aux agences de voyages et aux organisateurs de circuits touristiques sont également valables dans l'hypothèse où l'opérateur économique n'est pas une agence de voyages ou un organisateur de circuits touristiques au sens généralement donné à ces termes, mais effectue des opérations identiques dans le cadre d'une autre activité, telle que l'activité hôtelière.

21 En effet, une interprétation réservant l'application de l'article 26 de la sixième directive aux seuls opérateurs économiques qui sont des agences de voyages ou des

organisateurs de circuits touristiques au sens généralement donné à ces termes aurait pour effet que des prestations identiques relèveraient de dispositions différentes selon la qualité formelle de l'opérateur économique.

22 Enfin, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 32 de ses conclusions, faire dépendre l'application du régime particulier prévu à l'article 26 de la sixième directive d'une qualification préalable de l'opérateur porterait atteinte à l'objectif de cette disposition, créerait une distorsion de concurrence entre les opérateurs et compromettrait l'application uniforme de la sixième directive.

23 Dès lors, il convient de constater que le régime de l'article 26 de la sixième directive s'applique aux opérateurs économiques qui organisent en leur propre nom des voyages ou des circuits touristiques et qui, pour fournir les prestations de services généralement attachées à ce type d'activité, recourent à des tiers assujettis, même s'ils ne bénéficient pas formellement de la qualité d'agence de voyages ou d'organisateur de circuits touristiques.

24 Cependant, il est courant, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 36 de ses conclusions, que des opérateurs économiques, tels que des hôteliers, fournissant des services habituellement liés à des voyages, soient amenés à utiliser des prestations acquises auprès de tiers, lesquelles, d'une part, occupent, comparativement aux opérations d'hébergement, une part moins importante du montant du forfait et, d'autre part, relèvent de missions traditionnellement dévolues à de tels opérateurs. Ces prestations acquises auprès de tiers ne constituent donc pas pour la clientèle une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans de meilleures conditions du service principal de cet opérateur.

25 Il convient de constater que, dans de telles conditions, les prestations acquises auprès de tiers restent purement accessoires par rapport aux prestations propres et qu'il n'y a pas lieu de taxer l'opérateur économique conformément à l'article 26 de la sixième directive.

26 Or, à cet égard, il y a lieu d'observer que, dès lors qu'un hôtelier propose à ses clients de manière habituelle, outre l'hébergement, des prestations sortant des missions traditionnellement dévolues aux hôteliers et dont la réalisation ne peut être dénuée de répercussion sensible sur le forfait pratiqué, telles que le voyage jusqu'à l'hôtel à partir de points de ramassage éloignés, de telles prestations ne peuvent pas être assimilées à des prestations de services purement accessoires.

27 Compte tenu de ce qui précède, il convient de répondre aux questions posées par la High Court of Justice que l'article 26 de la sixième directive s'applique à un hôtelier qui, contre le paiement d'un forfait, propose de manière habituelle à ses clients, outre l'hébergement, le transport aller-retour entre l'hôtel et certains points de ramassage éloignés et une excursion en autocar au cours du séjour, lesquels services de transport sont acquis auprès de tiers.

**Sur les questions posées par le VAT and Duties Tribunal**

28 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, le VAT and Duties Tribunal demande en substance comment calculer la marge imposable au sens de l'article 26 de la sixième directive lorsqu'un opérateur économique soumis aux dispositions de cette disposition effectue, contre le paiement d'un prix forfaitaire, des opérations composées en partie de prestations propres et en partie de prestations acquises auprès de tiers.

29 Afin de répondre à cette question, il y a lieu, tout d'abord, de vérifier si, lorsque des forfaits se composent de prestations mixtes, l'article 26 s'applique uniquement aux prestations acquises auprès de tiers ou à l'ensemble des prestations. Il y a lieu ensuite d'examiner la méthode de calcul de la partie du forfait relative à la prestation propre.

30 S'agissant de la première partie de la question, MM. Madgett et Baldwin, les gouvernements du Royaume-Uni et allemand ainsi que la Commission font valoir que le régime particulier prévu à l'article 26 de la sixième directive ne s'applique qu'aux prestations acquises auprès de tiers.

31 En revanche, le gouvernement suédois considère qu'il convient d'appliquer l'article 26 également à la prestation propre.

32 A cet égard, il y a lieu, d'abord, de rappeler que, selon l'article 26, paragraphe 1, de la sixième directive, le régime y prévu s'applique aux opérations des agences de voyages lorsque sont utilisées, pour la réalisation du voyage, des livraisons et des prestations de services d'autres assujettis et que, selon le paragraphe 2 de cette disposition, la base d'imposition consiste en la différence entre le montant total à payer par le voyageur hors TVA et le coût effectif supporté par l'agence de voyages pour les livraisons et les prestations de services d'autres assujettis.

33 Ensuite, il convient de constater que l'article 26 de la sixième directive ne fait aucune référence aux prestations propres et que l'objectif essentiel de cette disposition est d'éviter les difficultés qui découleraient pour les opérateurs économiques des principes généraux de la sixième directive relatifs aux opérations impliquant la fourniture de prestations acquises auprès de tiers.

34 Enfin, il y a lieu de rappeler que le régime prévu à l'article 26 constitue une exception au régime normal de la sixième directive et ne doit être appliqué que dans la mesure nécessaire pour atteindre son objectif.

35 Dans ces conditions, il convient de constater que le régime particulier prévu à l'article 26 de la sixième directive s'applique uniquement aux prestations acquises auprès de tiers.

36 S'agissant de la seconde partie de la question, MM. Madgett et Baldwin ainsi que la Commission font valoir que le calcul du prix pour les prestations propres devrait être fondé sur la valeur de marché conformément aux principes normaux de détermination de la base d'imposition prévus à l'article 11 de la sixième directive. En l'espèce, la valeur de marché de l'hébergement serait le prix des chambres pratiqué par l'hôtel aux clients n'utilisant pas le forfait.

37 En revanche, le gouvernement allemand soutient que la ventilation entre la partie du voyage qui relève du régime particulier de l'article 26 et celle à laquelle l'article 26 ne s'applique pas devrait en principe être effectuée selon le rapport proportionnel entre les coûts effectifs supportés pour les prestations acquises auprès de tiers et ceux exposés pour les prestations propres. La partie du prix du voyage relative aux prestations propres pourrait cependant être déterminée d'une autre manière dans certains cas, si cela conduit à un résultat adéquat.

38 Le gouvernement du Royaume-Uni explique que, selon le régime TOMS, qu'il considère comme étant compatible avec l'article 26 de la sixième directive, l'opérateur doit calculer le coût total qu'il supporte en fournissant des forfaits, ce coût étant composé, d'une part, des sommes payées par lui pour les prestations acquises auprès de tiers et, d'autre part, du coût qu'il supporte en fournissant ses prestations propres. Le coût total est alors soustrait du montant total perçu pour produire la marge totale. Cette marge est ensuite divisée en marge sur les prestations acquises auprès de tiers et en marge sur les prestations propres, dans la proportion des dépenses afférentes aux prestations acquises auprès de tiers par rapport au coût

des prestations propres. Afin d'assurer une application uniforme de la taxe, les mêmes règles devraient trouver application indépendamment de la proportion que représentent, dans le forfait, les prestations propres et les prestations acquises auprès de tiers. L'article 26 prévoyant un système de taxation de l'élément acquis auprès de tiers par référence à la marge, c'est-à-dire la différence entre le coût effectif et le revenu, il n'y aurait pas de raison de s'écarter de ce principe en ce qui concerne la prestation propre.

39 Il y a lieu, d'abord, de relever que l'article 26 de la sixième directive, dans la mesure où il n'envisage pas l'hypothèse de la fourniture d'un forfait comprenant à la fois des prestations acquises auprès de tiers et des prestations propres, ne définit pas de critères permettant d'isoler la marge des prestations acquises auprès de tiers du montant des prestations propres.

40 Dans ce contexte, il convient de rappeler que la sixième directive prévoit, en son article 11, A, paragraphe 1, sous a), que la base d'imposition de la TVA est constituée, pour la plupart des services, par tout ce qui est reçu en contrepartie du service effectué. Selon une jurisprudence constante, la contrepartie est interprétée comme étant ce qui est réellement reçu, et non une valeur estimée selon des critères objectifs (voir arrêt du 23 novembre 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Rec. p. 6365, point 16).

41 Or, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 65 de ses conclusions, il résulte de l'existence d'un prix forfaitaire couvrant à la fois des prestations acquises auprès de tiers — et donc couvertes par l'article 26 — et des prestations propres — qui ne sont pas couvertes par cette disposition — que la contrepartie, au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive ne peut pas être utilisée comme base d'imposition pour des prestations propres fournies dans le cadre du forfait.

42 Dès lors, il y a lieu de déterminer l'unité de référence qu'il convient d'utiliser comme alternative à la contrepartie afin d'isoler la partie du forfait relative à la prestation

propre. A cet égard, deux voies sont possibles, l'une fondée sur les coûts effectifs comme dans le cadre du régime TOMS, et l'autre fondée sur la valeur de marché.

43 Dans cette perspective, il y a lieu d'observer, en premier lieu, ainsi que l'a fait M. l'avocat général au point 71 de ses conclusions, que la méthode des coûts effectifs utilisée par le gouvernement du Royaume-Uni pourrait poser un problème du fait que rien ne permet de supposer que les marges respectives des prestations composant le forfait sont proportionnelles à la part qu'occupent leurs coûts respectifs.

44 Il convient de relever, en second lieu, que la valeur du marché — en l'espèce le prix des chambres et la demi-pension pratiqués par l'hôtel lorsque les clients n'utilisent pas le forfait — en tant que critère à utiliser peut également comporter une part d'arbitraire dans la mesure où le prix de l'hébergement offert comme prestation propre dans le cadre du forfait est considéré comme étant identique au prix de l'hébergement lorsque celui-ci est proposé comme prestation unique.

45 Or, la méthode des coûts effectifs relative aux prestations propres nécessite une série d'exercices de sous-ventilation complexes et impose ainsi un important travail supplémentaire à l'opérateur économique. En revanche, l'utilisation de la valeur de marché des prestations propres présente, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 76 de ses conclusions, l'avantage de la simplicité étant donné qu'il n'est pas nécessaire de distinguer les différents éléments de la valeur des prestations propres.

46 Dans ces circonstances — compte tenu du fait qu'en l'espèce il est constant que le calcul de la TVA sur la marge des prestations acquises auprès de tiers en utilisant l'une ou l'autre alternative donne en principe une TVA identique — il ne peut pas être exigé d'un opérateur économique qu'il calcule la partie du forfait correspondant à la prestation propre selon le principe des coûts effectifs lorsqu'il est possible d'isoler cette partie du forfait sur la base de la valeur de marché des prestations analogues à celles faisant partie du forfait.

47 Au vu de ce qui précède, il convient de répondre aux questions posées par le VAT and Duties Tribunal que l'article 26 de la sixième directive doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un opérateur économique soumis aux dispositions de cet article effectue, contre le paiement d'un prix forfaitaire, des opérations composées de prestations de services fournies en partie par lui-même et en partie par d'autres assujettis, le régime de TVA prévu à cette disposition s'applique uniquement aux prestations de services fournies par des tiers. Il ne peut pas être exigé d'un opérateur économique qu'il calcule la partie du forfait correspondant à la prestation propre selon le principe des coûts effectifs lorsqu'il est possible d'isoler cette partie du forfait sur la base de la valeur de marché des prestations analogues à celles faisant partie du forfait.

## Sur les dépens

48 Les frais exposés par les gouvernements du Royaume-Uni, allemand, hellénique et suédois, ainsi que par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division, et le VAT and Duties Tribunal, London, par ordonnances des 16 novembre 1995 et 26 février 1997, dit pour droit:

**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, s'applique à un hôtelier qui, contre le paiement d'un forfait, propose de manière habituelle à ses clients, outre l'hébergement, le transport aller-retour entre l'hôtel et certains points de ramassage éloignés et une excursion en autocar au cours du séjour, lesquels services de transport sont acquis auprès de tiers.**

**2) L'article 26 de la sixième directive 77/388 doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un opérateur économique soumis aux dispositions de cet article effectue, contre le paiement d'un prix forfaitaire, des opérations composées de prestations de services fournies en partie par lui-même et en partie par d'autres assujettis, le régime de TVA prévu à cette disposition s'applique uniquement aux prestations de services fournies par des tiers. Il ne peut pas être exigé d'un opérateur économique qu'il calcule la partie du forfait correspondant à la prestation propre selon le principe des coûts effectifs lorsqu'il est possible d'isoler cette partie du forfait sur la base de la valeur de marché des prestations analogues à celles faisant partie du forfait.**

Puissochet Moitinho de Almeida Gulmann

Sevón Wathelet

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 22 octobre 1998.

Le greffier

R. Grass

Le président de la cinquième chambre

J.-P. Puissochet