CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. CLAUS GULMANN présentées le 15 septembre 1992 *

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. La Commission a formé contre la République fédérale d'Allemagne un recours ayant pour objet de faire constater que, en appliquant un régime de taxe sur la valeur ajoutée incompatible avec les dispositions de l'article 26 de la sixième directive TVA du Conseil [1], la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CEE.

2. Le titre XIV de la sixième directive TVA comporte un certain nombre de régimes particuliers par rapport aux règles générales de la directive. L'article 24 prévoit un régime particulier pour les petites entreprises. L'article 25 fixe les règles relatives au régime commun forfaitaire des producteurs agricoles et l'article 26 prévoit un régime particulier pour les agences de voyages.

3. En vertu de l'article 26, paragraphe 1, les États membres appliquent le régime particulier aux opérations des agences de voyages 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.

L'article 26, paragraphe 2, dispose:

« Les opérations effectuées par l'agence de voyages pour la réalisation du voyage sont considérées comme une prestation de services 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. »

Pour autant qu'il importe en l'espèce, l'article 26, paragraphe 2, qui, selon le dossier, a été transposé en droit allemand, prévoit notamment,

— que les opérations imposables sont considérées comme une prestation de services unique, et

— que la base d'imposition est la marge de l'agence de voyages, ce qui correspond en gros à la différence entre le prix payé par le voyageur à l'agence de voyages et

* Langue originale: le danois.

1 — 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).

le coût supporté par l'agence de voyages lors de l'achat à d'autres assujettis de prestations hôtelières, de transport ou autres, qui profitent directement au voyageur.

La marge ainsi définie constitue la base d'imposition autonome des activités en question de l'agence de voyages. Il est prévu à l'article 26, paragraphe 4, que les agences de voyages ne peuvent ni procéder à la déduction ni obtenir le remboursement de la TVA qui a été payée par les assujettis auxquels l'agence de voyages a acheté les prestations hôtelières, de transport, etc.

4. L'article 26, paragraphe 3, dispose:

« 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. »

C'est cette dernière disposition qui, de l'avis de la Commission, n'a pas été correctement transposée en droit allemand.

Il ressort de la disposition que la base d'imposition de l'agence de voyages, c'est-à-dire sa marge, est réduite si les prestations hôtelières, de transport et autres, qui sont incluses dans la prestation de l'agence de voyages au voyageur, sont fournies en dehors de la Communauté. Il ressort également de la disposition que cela s'applique aussi au cas où seule une partie des prestations est effectuée en dehors de la Communauté. Il résulte du paragraphe 3 que l'agence de voyages ne paiera, par exemple, la TVA que sur 50 % de sa marge, si 50 % des prestations payées à d'autres assujettis ont été fournies en dehors de la Communauté.

La distinction établie par le paragraphe 3 entre les prestations fournies à l'intérieur et à l'extérieur de la Communauté ne pose pas de problèmes particuliers pour ce qui est des prestations qui, telles les prestations d'hôtellerie et de restauration, sont fournies au lieu ou aux lieux de destination du voyage. En revanche, la distinction pose des problèmes pour ce qui est des prestations de transport. Il peut être difficile dans ces cas de faire le départ, comme l'exige le paragraphe 3, deuxième phrase, entre les prestations fournies dans la Communauté et les prestations fournies en dehors de la Communauté (eaux internationales et pays tiers).

5. La sixième directive TVA a été introduite en droit allemand par la loi du 29 novembre 1979 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, qui est entrée en vigueur le 1er janvier 1980 (ci-après « loi sur la TVA de 1980 »). Les règles particulières relatives à la taxe sur la valeur ajoutée perçue sur les prestations de voyages ont été fixées à l'article 25 de la loi, qui n'a pas subi par la suite de modifications revêtant de l'importance pour la présente espèce. Les règles de l'article 25 transposent les principes généraux de l'article 26 de la sixième directive TVA. Mais cela n'est pas le cas de la disposition figurant à l'article 25, paragraphe 2, qui régit les exonérations de taxe. Sont notamment exonérées en vertu de l'article

25, paragraphe 2, les prestations qui consistent en « des transports internationaux par avion ou paquebot » et « des transports par avion ou paquebot qui s'effectuent exclusivement en dehors du territoire de la République fédérale d'Allemagne » (ci-après « transports aériens et maritimes internationaux »).

6. La Commission fait valoir que ces règles impliquent que, en ce qui concerne les agences de voyages allemandes, il est procédé à des exonérations de taxe dans une plus large mesure que ne l'autorise l'article 26, paragraphe 3, de la directive.

La législation allemande transpose l'article 26, paragraphe 3, de la sixième directive TVA en ce qui concerne les prestations hôtelières et les prestations relatives à des transports qui ont lieu sur la terre ferme, par exemple par bus ou par train. Il en va cependant différemment des transports par avion ou par bateau. La législation allemande exonère toute forme de transport aérien ou maritime dès lors qu'il est « international », c'est-à-dire qu'il ne se limite pas à un transport sur le territoire allemand. L'article 26 de la sixième directive TVA n'autorise l'exonération que pour autant que les prestations de transport sont fournies en dehors de la Communauté. La Commission soutient que cette transposition incorrecte de la directive crée des distorsions de concurrence par rapport aux agences de voyages des autres pays et a, par ailleurs, une incidence négative sur les ressources propres de la Communauté provenant de la TVA.

7. Le gouvernement allemand ne conteste pas que la disposition en question de la loi sur la TVA de 1980 constitue une transposition incomplète de l'article 26, paragraphe 3, de la sixième directive TVA. Il fait valoir, en revanche, que la transposition insuffisante est justifiée par l'un des deux motifs suivants.

Le gouvernement fait valoir à titre principal que l'article 26 n'est pas transposable en pratique — en tout cas pour les voyages internationaux par avion — et doit par conséquent être considéré comme inexistant.

Le gouvernement allemand fait valoir à titre subsidiaire que le régime allemand est licite, car il est couvert par les dispositions transitoires de l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la directive, combinées aux dispositions du point 27 de l'annexe F.

Quant au fait de savoir si l'article 26, paragraphe 3, de la directive est inexistant parce que la disposition n'est pas transposable en pratique

8. La Commission conclut à l'irrecevabilité de l'argument du gouvernement allemand relatif à l'invalidité de la disposition. Elle fait valoir qu'il résulte de la jurisprudence de la Cour qu'il n'est pas possible de contrôler, dans le cadre d'un recours en manquement, la validité d'une disposition figurant dans un acte adopté par le Conseil, y compris des dispositions de directives.

La Commission s'est référée, entre autres, à l'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire 266/87, Commission/Grèce [2], dans lequel la

2 — Arrêt du 30 juin 1988 (Rec. p. 3611). Parmi les autres arrêts, on peut mentionner l'arrêt du 12 octobre 1978, Commission/Belgique (156/77, Rec. p. 1881).

Cour de justice a déclaré, dans la ligne d'arrêts antérieurs:

« ... le système des voies de recours établi par le traité distingue les recours visés aux articles 169 et 170, qui tendent à faire constater qu'un État membre a manqué aux obligations qui lui incombent, et les recours visés aux articles 173 et 175, qui tendent à faire contrôler la légalité des actes ou des abstentions des institutions communautaires. Ces voies de recours poursuivent des objectifs distincts et sont soumises à des modalités différentes. Un État membre ne saurait donc utilement, en l'absence d'une disposition du traité l'y autorisant expressément, invoquer l'illégalité d'une décision dont il est destinataire comme moyen de défense à l'encontre d'un recours en manquement fondé sur l'inexécution de cette décision. » (point 14)

Comme cela ressort du point précité, il a été pris position dans cet arrêt sur une situation dans laquelle le recours en manquement concernait une décision adressée à l'État membre. La Cour de justice ne s'est pas encore prononcée sur le point de savoir si la solution serait la même si l'exception d'illégalité était soulevée dans le cadre d'un recours en manquement concernant l'absence de transposition correcte d'une disposition d'une directive.

A première vue, il ne semble pas qu'il y ait lieu de supposer que les directives doivent être traitées différemment des décisions dans ce contexte. Tout comme les décisions sur lesquelles portait la jurisprudence de la Cour que nous venons de citer, les directives sont adressées aux États membres qui peuvent contester leur légalité conformément à l'article 173 du traité.

Mais on ne saurait à notre avis exclure tout à fait qu'une analyse plus approfondie, qui prenne aussi en considération les véritables motifs qui fondent la possibilité d'obtenir que l'applicabilité ou la validité d'actes généraux soit contrôlée en vertu des articles 184 et 177 du traité, puisse révéler qu'il peut y avoir des raisons de traiter les directives différemment des décisions dans ce contexte [3].

Or, il n'y a pas lieu de se prononcer sur cette question en l'espèce. Cela est dû au fait que le gouvernement allemand fait valoir que l'article 26, paragraphe 3, de la directive est inexistant et au fait qu'il résulte de la jurisprudence de la Cour que les États membres peuvent également soulever des exceptions dans le cadre de recours en manquement lorsque la disposition contestée est affectée « de vices particulièrement graves et évidents, au point de pouvoir être qualifié(e) d'acte inexistant » [4].

9. Le gouvernement allemand fait valoir que l'article 26, paragraphe 3, est inexistant, car il est impossible en pratique d'appliquer la disposition aux prestations qui consistent en des transports aériens internationaux. Il soutient notamment qu'il résulte de la jurisprudence de la Cour que les assujettis doivent pouvoir calculer à l'avance la dette fiscale [5] et qu'il est impossible de procéder à un tel calcul préalable dans le cas des transports aériens internationaux. Il indique notamment que non seulement il est souvent

3 — La question n'a pas été discutée par les parties à l'instance. A notre connaissance, la doctrine ne s'est pas livrée à une analyse approfondie de cette question particulière. Pour une présentation plus générale, du point de vue théorique et pratique, des exceptions d'illégalité, voir Kovar: « Contentieux de la légalité — L'exception d'illégalité », *Jurisclasseur de droit international*, 1981, fascicule 161-C, troisième partie, paragraphes 19 à 25.

4 — Voir le point 16 de l'arrêt précité note 2.

5 — Voir l'arrêt de la Cour du 5 mai 1982, Schul, point 14 (15/81, Rec. p. 1409).

extrêmement difficile pour les agences de voyages de ventiler les dépenses relatives aux transports aériens qui ont lieu au-dessus du territoire de la Communauté, des eaux internationales et du territoire de pays tiers respectivement, mais qu'il peut même être impossible de calculer d'avance les différentes parties d'un voyage en avion déterminé. Les agences de voyages ne connaissent pas toujours d'avance les routes empruntées par les compagnies aériennes. Il peut exister des routes aériennes alternatives et il peut y avoir des routes pour lesquelles il est impossible de savoir à l'avance si c'est le territoire d'un État membre ou les eaux internationales qui seront survolées concrètement et il n'est pas rare qu'il soit nécessaire dans certains cas, pour des raisons météorologiques, par exemple, de modifier les routes prévues.

10. La Commission conteste que les problèmes évoqués par le gouvernement allemand rendent impossible en pratique l'application de l'article 26, paragraphe 3. La Commission a notamment indiqué dans ce contexte que les autres États membres, qui n'ont pas fait usage des dispositions dérogatoires de la directive, avaient été en mesure, d'après les informations dont elle disposait, d'appliquer la disposition en pratique.

11. Il est certain que le gouvernement allemand a réussi à démontrer que la disposition figurant à l'article 26, paragraphe 3, pouvait être difficile à appliquer pour les agences de voyages concernées. C'est vraisemblablement aussi pour cela que la Commission est en train d'élaborer, selon le dossier, une proposition de modification de cette disposition.

Or, il est à notre avis tout aussi certain que ces difficultés n'impliquent pas qu'il y ait lieu de considérer la disposition comme inexistante.

Les vices signalés d'un acte adopté par le Conseil doivent être particulièrement graves et évidents pour que l'on puisse considérer cet acte comme inexistant.

Dans notre appréciation de la situation concrète, il est important de constater que, d'après les informations fournies par la Commission, le système est appliqué en pratique dans les États membres qui ont mis en œuvre la disposition et que le gouvernement allemand n'a pas rapporté la preuve du contraire [6].

Il y a également lieu de relever qu'il ressort du dossier que ce n'est qu'en 1989, après que la Commission ait introduit le recours en manquement, que le gouvernement allemand a soulevé le problème au sein du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée, mis en place en vertu de l'article 29 de la directive [7].

6 — Il s'agit de l'Espagne, de la France, de l'Italie, du Luxembourg et de la Grande-Bretagne. Il ressort des informations fournies que les autres États membres ont fait usage des dispositions dérogatoires de la directive soit pour exonérer totalement de TVA les prestations en question, que le transport soit effectué à l'intérieur de la Communauté ou à l'extérieur de la Communauté (Danemark, Irlande et Pays-Bas), soit pour taxer intégralement les prestations, qu'elles soient effectuées à l'intérieur de la Communauté ou à l'extérieur de la Communauté. Ces informations proviennent d'un tableau joint en annexe à un document de travail élaboré par la Commission, voir annexe 18 à la requête (addendum II).

7 — Lors de la vingt-cinquième réunion du comité, qui s'est tenue les 10 et 11 avril 1989, le problème a été débattu et une majorité des délégations s'est prononcée en faveur d'une détermination du caractère interne ou externe à la Communauté d'un voyage en fonction du lieu de destination. Les recommandations du comité ne sont pas contraignantes.

Il importe également de constater que, en procédant à une mise en œuvre de l'article 26, paragraphe 3, manifestement contraire à la directive, les autorités allemandes ont écarté d'avance toute possibilité que les difficultés pratiques invoquées aujourd'hui par le gouvernement puissent être résolues dans la pratique administrative, par exemple grâce à une interprétation de la directive selon laquelle la base d'imposition serait calculée en fonction de la route aérienne prévue et non de la route aérienne empruntée en pratique.

12. A cela s'ajoute que la thèse du gouvernement allemand selon laquelle la transposition effectuée est celle qui se rapproche le plus des conceptions juridiques de l'article 26, paragraphe 3, ne semble pas fondée. La législation allemande exonère toute forme de transport aérien (et maritime) international et ne peut certainement pas être considérée comme une tentative loyale de transposer l'article 26, paragraphe 3, de la directive, même s'il a été tenu compte, lors de la transposition, des difficultés pratiques mentionnées plus haut[8].

13. Le gouvernement allemand a soutenu qu'il y avait lieu d'exonérer les transports maritimes internationaux parce qu'ils sont presque exclusivement effectués en dehors de la Communauté. Cet état de fait, qui peut éventuellement être utilisé comme argument pour modifier l'article 26, paragraphe 3, de la directive, ne peut à l'évidence pas justifier la non-transposition de la règle en vigueur.

14. Le gouvernement allemand a également fait valoir que la disposition litigieuse de la directive était contraire au principe de sécurité juridique, et notamment à l'impératif de certitude et de prévisibilité des dispositions du droit communautaire qui sont susceptibles de comporter des conséquences financières[9]. A notre avis, la Cour de justice peut rejeter d'emblée cet argument. Il est difficile de voir en quoi il ajoute quelque chose à l'argumentation du gouvernement allemand en ce qui concerne l'impossibilité d'appliquer la disposition en pratique.

15. Il n'y a pas non plus lieu d'examiner plus avant l'argumentation allemande en ce qui concerne les distorsions de concurrence qui résulteraient d'une transposition correcte de l'article 26, paragraphe 3. Certes, dans le cas d'une transposition correcte de la disposition, les agences de voyages allemandes seraient désavantagées par rapport à leurs concurrentes aux Pays-Bas et au Danemark, où l'article 26, paragraphe 3, n'est pas mis en œuvre. Mais cette différence est due au fait que ces deux derniers pays ont fait usage des dispositions transitoires de la directive. Ce fait ne peut donc pas être invoqué pour justifier la non-transposition de dispositions de la directive dans les États membres qui n'ont pas fait usage des dispositions transitoires.

16. Pour ces raisons, il y a lieu pour la Cour de justice de rejeter l'argumentation allemande relative à l'inexistence de l'article 26, paragraphe 3. L'Allemagne était et demeure obligée de transposer loyalement l'article 26, paragraphe 3, à moins que l'absence de transposition ne soit fondée sur

8 — Il ressort des travaux préparatoires à la loi sur la TVA de 1980 que les règles litigieuses en l'espèce ont été motivées par le risque de distorsions de concurrence et le souci de la simplification du recouvrement de la taxe, voir *Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages* du 8 mai 1979 sur l'article 25 (annexe 16 à la réponse de la Commission aux questions de la Cour).

9 — Voir, par exemple, l'arrêt du 22 février 1989, Commission/France et Royaume-Uni (92/87 et 93/87, Rec. p. 405), et l'arrêt du 13 mars 1990, Commission/France (C-30/89, Rec. p. I-691).

l'une des dispositions transitoires de la directive.

En ce qui concerne la disposition transitoire figurant à l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la directive

17. Comme nous l'avons indiqué, le gouvernement allemand a fait valoir que, pour autant que l'article 26, paragraphe 3, de la directive est à considérer comme valide, les dispositions allemandes litigieuses se fondent sur la règle transitoire spéciale figurant à l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la directive, lu en liaison avec l'annexe F, point 27 [10].

Le libellé de la disposition en question est le suivant:

« 3. Au cours de la période transitoire visée au paragraphe 4, les États membres peuvent:

...

b) continuer à exonérer les opérations énumérées à l'annexe F dans les conditions existantes dans l'État membre » [11].

Le libellé de l'annexe F, point 27, est le suivant:

« les prestations de services des agences de voyages visées à l'article 26, ainsi que celles des agences de voyages qui agissent au nom et pour le compte du voyageur, pour des voyages effectués à l'intérieur de la Communauté ».

Cette disposition transitoire, qui est toujours en vigueur [12], a été utilisée, comme nous l'avons indiqué, par trois États membres pour fonder le maintien de régimes d'exonération antérieurement applicables aux agences de voyages.

18. De l'avis de la Commission, la disposition transitoire n'est pas applicable en l'espèce. La Commission fait notamment valoir que la disposition transitoire ne permet pas de déroger partiellement aux dispositions de la directive auxquelles il est possible de déroger en vertu de la disposition transitoire. Ainsi, un État membre ne peut pas, comme l'a fait la République fédérale, choisir de transposer les principes de l'article 26 de la directive et s'abstenir uniquement de transposer la disposition en ce qui concerne une partie du champ d'application du paragraphe 3.

La Commission fait également valoir que la disposition transitoire ne peut pas être utilisée, car les règles spéciales de la loi sur

10 — Au cours de la procédure administrative, le gouvernement s'est également référé au point 17 de l'annexe F, mais celui-ci n'a pas été invoqué au cours de l'instance devant la Cour.

11 — Dans les versions allemande et anglaise, le libellé de la disposition est le suivant:
— « b) die in Anhang F aufgeführten Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreien; »
— « b) continue to exempt the activities set out in Annex F under conditions existing in the Member State concerned; »

12 — La Commission a proposé la suppression de cette disposition dans sa proposition pour une dix-huitième directive TVA relative à la suppression de certaines dérogations prévues à l'article 28, paragraphe 3, de la sixième directive TVA. Cette partie de la proposition de la Commission n'a toutefois pas été adoptée par les États membres, voir dix-huitième directive TVA du Conseil, du 18 juillet 1989 (JO L 226, p. 21).

la TVA de 1980 exonérant les transports aériens et maritimes internationaux ne constituent pas le prolongement d'une exonération « dans les conditions existantes dans l'État membre ».

19. En réponse aux questions posées par la Cour, les parties ont fourni des renseignements détaillés sur le régime en vigueur en République fédérale avant l'adoption de la loi sur la TVA de 1980. Il ressort de ces renseignements que l'adoption de la nouvelle loi sur la TVA s'est traduite par des modifications très importantes dans la taxation des prestations des agences de voyages. La loi sur la TVA en vigueur auparavant ne prévoyait pas de régime particulier pour les agences de voyages, dont les transactions étaient par conséquent soumises en principe aux règles générales de la loi, c'est-à-dire que les agences de voyages payaient la TVA sur chaque prestation avec déduction de la TVA payée en amont. Il a également été indiqué que les règles relatives au régime fiscal des transports aériens et maritimes internationaux, dont il est question en l'espèce, étaient différentes, tant dans leur rédaction que du point de vue de leur source, des règles de la loi sur la TVA de 1980 [13]. Enfin, il ressort de ce qui a été indiqué que l'on pouvait partir de l'idée que, malgré ces différences, la réglementation antérieurement applicable aboutissait en fait au même résultat fiscal que les règles de la loi sur la TVA de 1980.

20. Dans ces conditions, on ne peut pas contester de ce point de vue que l'Allemagne « continue à exonérer les opérations » qui consistent en des transports aériens et maritimes [14]. Il reste à savoir, d'une part, si c'est à juste titre que la Commission soutient qu'un État membre qui entend faire usage de la règle transitoire ne peut le faire, en ce qui concerne l'article 26, que dans son intégralité et, d'autre part, si l'exonération subsiste « dans les conditions existantes dans l'État membre ».

21. Il peut y avoir lieu de souligner, tout d'abord, qu'il faut interpréter restrictivement les dispositions transitoires qui permettent de déroger aux règles de la directive et, partant, de retarder la mise en œuvre de l'harmonisation des législations des États membres, à laquelle vise la directive.

Malgré cela, nous estimerions erroné que la Cour de justice interprète l'article 28, paragraphe 3, en ce sens qu'il est toujours exclu d'utiliser partiellement la faculté de déroger à la directive.

Il nous est difficile de voir quels motifs réels justifieraient d'exiger absolument qu'il ne soit fait usage du régime transitoire que si un État membre s'abstient entièrement de mettre en œuvre le système de l'article 26. Il est difficile de voir en quoi le fait qu'un État membre choisisse de mettre en œuvre les principes de l'article 26 et s'abstienne uniquement de mettre en œuvre les règles

13 — Ainsi, les transports maritimes internationaux n'étaient absolument pas visés par le régime fiscal en vigueur à l'époque et il ne s'agissait pas non plus d'une véritable exonération. En revanche, les transports aériens internationaux étaient en principe taxables mais exonérés par dispense en vertu d'un arrêté ministériel.

14 — Il ne s'agit donc pas en l'espèce d'une situation dans laquelle le gouvernement allemand, après avoir transposé correctement la directive dans un premier temps, a rétabli une exonération existant auparavant. Les arrêts de la Cour dans l'affaire C-35/90, Commission/Espagne (arrêt du 17 octobre 1991, Rec. p. I-5073), et dans l'affaire 73/85, Kerrutt (arrêt du 8 juin 1986, Rec. p. 2219), que la Commission a invoqués, ne sont donc pas directement pertinents, car ils concernaient des cas dans lesquels l'État membre avait rétabli des exonérations en vigueur auparavant.

particulières de l'article 26, paragraphe 3, en ce qui concerne des transactions bien déterminées et faciles à identifier pourrait avoir des conséquences néfastes pour l'application uniforme du droit communautaire dans les États membres. Cette dérogation n'affecte pas le principe figurant à l'article 26, paragraphe 2, selon lequel les opérations effectuées par l'agence de voyages sont considérées comme une prestation de services unique de l'agence de voyages au voyageur. En vertu du droit allemand, c'est la marge de l'agence de voyages qui, conformément à l'article 26, paragraphe 2, est taxée. La dérogation spéciale se traduit uniquement par une diminution du volume de cette marge par rapport à ce qui résulte des règles fixées à l'article 26, paragraphe 3. Il est difficile de voir en quoi la sécurité juridique serait renforcée si le gouvernement allemand ne pouvait utiliser la disposition transitoire que pour maintenir intégralement le régime antérieurement applicable aux agences de voyages.

On peut même soutenir qu'une interprétation restrictive de la disposition transitoire peut avoir des effets néfastes pour l'application uniforme de la directive dans les États membres. L'interprétation restrictive donne aux États membres le choix entre « tout ou rien ». Ce choix contraindrait un État membre, qui estime nécessaire de maintenir une dérogation existante, à maintenir l'ensemble du régime juridique existant, même si l'on estime à la fois possible, approprié et souhaitable, par ailleurs, de mettre en œuvre le régime prévu par la directive dans ce domaine.

Il est indéniable qu'il est malencontreux, du point de vue de l'uniformité de l'application du droit dans la Communauté, qu'il demeure possible pour les États membres de maintenir des réglementations nationales spéciales au titre de la disposition transitoire. Il ne nous semble toutefois pas judicieux dans cette perspective d'interpréter la disposition transitoire en ce sens que les États membres qui souhaitent en faire usage soient empêchés de procéder à une transposition partielle du régime particulier de l'article 26 — une transposition qui, au bout du compte, serait dans l'intérêt de l'application uniforme de l'article 26 dans les États membres et constituerait en tout cas un premier pas sur la voie de la transposition complète de cette disposition.

22. S'il n'y a donc pas lieu, à notre avis, de rejeter une application de la disposition transitoire figurant à l'article 28, paragraphe 3, sous b), au premier des motifs invoqués par la Commission, nous estimons qu'il faut admettre avec la Commission que le maintien de l'exonération des transports aériens et maritimes internationaux n'a pas eu lieu, comme l'exige la disposition transitoire, « dans les conditions existantes dans l'État membre ».

Cette condition, qui précise l'exigence d'une exonération « continue », doit à notre sens être interprétée en ce sens que, même si l'on peut difficilement exiger un maintien total de la réglementation en vigueur, il doit tout de même s'agir d'un régime juridique identique. On doit pouvoir constater sans difficulté qu'il s'agit d'une « exonération continue », notamment pour veiller à ce que la disposition transitoire ne soit pas utilisée pour créer de nouvelles dérogations.

On ne peut pas raisonnablement soutenir en l'espèce que les dispositions pertinentes de la loi sur la TVA de 1980 remplissent la condition dont il est question en l'occurrence. Les renseignements fournis par les parties, évoqués ci-dessus, montrent que l'énoncé des règles pertinentes dans la législation antérieure était bien plus compliqué et moins transparent que l'énoncé des règles de l'article 25, paragraphe 2, de la loi sur la TVA de 1980. A cela s'ajoute que le régime juridique antérieurement en vigueur avait dans une certaine mesure été fixé par voie administrative sous la forme d'un régime de dispense et avait donc une valeur tout à fait différente, du point de vue de la source du droit, des exonérations désormais prévues par des dispositions législatives claires.

23. Il est, dès lors, possible de constater que l'on ne saurait invoquer la disposition transitoire inscrite à l'article 28, paragraphe 3, sous b), comme fondement d'une transposition incomplète de l'article 26 de la directive.

Nous estimons, par ailleurs, que la justesse de cette solution est dans une certaine mesure corroborée par le fait qu'il n'a pas été indiqué, dans les travaux préparatoires à l'article 25, paragraphe 2, de la loi sur la TVA de 1980, que les règles particulières applicables aux transports aériens et maritimes internationaux équivalaient au maintien de la réglementation applicable jusque-là, contraire à la sixième directive TVA, et qu'elles étaient fondées sur l'une des dispositions transitoires de la directive. A cela s'ajoute que le gouvernement allemand n'a fait valoir cet argument qu'à un stade avancé de la procédure en manquement, à savoir dans une réponse complémentaire, le 30 avril 1990, à l'avis motivé de la Commission du 29 décembre 1989.

Conclusions

24. Nous proposons par conséquent à la Cour de justice de condamner la République fédérale d'Allemagne conformément aux conclusions de la Commission et de faire supporter les dépens de l'instance à la République fédérale.