

|

## 61991J0163

Arrêt de la Cour (troisième chambre) du 12 novembre 1992. - Van Ginkel Waddinxveen BV, Reisen Passagebureau Van Ginkel BV et autres contre Inspecteur der Omzetbelasting Utrecht. - Demande de décision préjudicielle: Gerechtshof Amsterdam - Pays-Bas. - Taxe sur la valeur ajoutée - Sixième directive - Article 26 de la directive - Agence de voyages - Organisateur de circuits touristiques - Location de logements de vacances. - Affaire C-163/91.

*Recueil de jurisprudence 1992 page I-05723*

Sommaire

Parties

Motifs de l'arrêt

Décisions sur les dépenses

Dispositif

## Mots clés

++++

*Dispositions fiscales - Harmonisation des législations - Taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée - Régime particulier des agences de voyages - Champ d'application - Prestation limitée à la fourniture d'un logement - Inclusion*

*(Directive du Conseil 77/388, art. 26)*

## Sommaire

*L'article 26 de la sixième directive 77/388, relatif au régime particulier applicable aux agences de voyages en matière d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que la circonstance que le transport du voyageur n'est pas assuré par une agence de voyages ou par un organisateur de circuits touristiques et que ces derniers se bornent à fournir au voyageur un logement de vacances n'est pas de nature à exclure les prestations fournies, par ces entreprises, du champ d'application de ladite disposition.*

## Parties

*Dans l'affaire C-163/91,*

*ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l' article 177 du traité CEE, par le Gerechtshof te Amsterdam et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre*

*Van Ginkel Waddinxveen BV,*

*Reis- en Passagebureau Van Ginkel BV*

*et*

*Inspecteur der Omzetbelasting te Utrecht,*

*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 (troisième chambre),*

*composée de MM. M. Zuleeg, président de chambre, J. C. Moitinho de Almeida et F. Grévisse, juges,*

*avocat général: M. C. Gulmann*

*greffier: M. H. A. Ruehl, administrateur principal*

*considérant les observations écrites présentées:*

- pour Van Ginkel, par Mme T. Braakman, du bureau Moret Ernst et Young, conseillers fiscaux;*
- pour le gouvernement néerlandais, par M. B. R. Bot, secrétaire général du ministère des Affaires étrangères, en qualité d' agent;*
- pour le gouvernement allemand, par MM. Ernst Roeder et Claus-Dieter Quassowski, du Bundesministerium fuer Wirtschaft, en qualité d' agents;*
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par Mlle S. Lucinda Hudson, du Treasury Solicitor' s Department, en qualité d' agent;*
- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. Johannes Foens Buhl, conseiller juridique, et Berend Jan Drijber, membre du service juridique, en qualité d' agents,*

*vu le rapport d' audience,*

*ayant entendu les observations orales de Van Ginkel, du gouvernement néerlandais, représenté par M. J. W. de Zwaan, conseiller juridique adjoint auprès du ministère des Affaires étrangères, en qualité d' agent, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M. D. Pannick, barrister, en qualité d' agent, et de la Commission, à l' audience du 17 septembre 1992,*

*ayant entendu l' avocat général en ses conclusions à l' audience du 1er octobre 1992,*

*rend le présent*

*Arrêt*

## Motifs de l'arrêt

1 Par arrêt du 4 juin 1991, parvenu à la Cour le 19 juin suivant, le Gerechtshof te Amsterdam a posé, en application de l'article 177 du traité CEE, deux questions préjudicielles portant 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 "sixième directive").

2 Ces questions ont été posées dans le cadre d'un litige qui oppose Van Ginkel Waddinxveen BV et Reis- en Passagebureau Van Ginkel BV (ci-après "Van Ginkel") à l'inspecteur der Omzetbelasting te Utrecht (l'inspecteur des taxes sur le chiffre d'affaires) à propos d'un avis de redressement de taxe sur le chiffre d'affaires adressé à Van Ginkel.

3 Van Ginkel exerce l'activité d'organisateur de circuits touristiques et exploite également des agences de voyages. Elle propose à ses clients ce que son catalogue dénomme des "vacances en automobile". Dans le cadre de cette prestation, le client utilise son propre véhicule, Van Ginkel se bornant à assurer l'hébergement du voyageur.

4 Pour ce qui concerne plus particulièrement les "vacances en automobile" organisées aux Pays-Bas, les voyageurs sont hébergés dans des bungalows appartenant le plus souvent à des tiers.

5 Les conditions dans lesquelles Van Ginkel peut utiliser, pour ses clients, ces bungalows sont fixées par voie d'accords avec les propriétaires. Van Ginkel perçoit une commission égale à 20 % du prix de la location.

6 Lorsque la réservation est faite par l'intermédiaire d'une agence de voyages autre que Van Ginkel, la commission versée par Van Ginkel à cette agence va de 5 à 8 % du prix de la location.

7 La taxe sur la valeur ajoutée (ci-après "TVA") est calculée uniquement sur la base du montant de la commission perçue par Van Ginkel, duquel est déduit, le cas échéant, le montant de la commission versée à l'agence de voyages qui a établi la réservation.

8 L'inspecteur des taxes sur le chiffre d'affaires a estimé que la prestation de services fournie par Van Ginkel devait être regardée comme une location de logement de vacances. La TVA devait, en conséquence, être calculée sur la base du montant total du prix facturé au client.

9 Van Ginkel ayant introduit un recours contre la décision de l'inspecteur des taxes sur le chiffre d'affaires devant le Gerechtshof te Amsterdam, cette juridiction a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

"1) Des opérations effectuées par un assujetti et consistant dans la location de logements de vacances aux intéressés, lesquels pourvoient eux-mêmes au transport à destination et au départ du logement de vacances, pour lesquelles l'assujetti conclut des accords avec des tiers afin de pouvoir disposer desdits logements de vacances, peuvent-elles être considérées comme la réalisation du voyage au sens de l'article 26, paragraphe 1, de la sixième directive ou comme des opérations effectuées pour la réalisation du voyage au sens du paragraphe 2 de ce même article?

2) La question qui précède appelle-t-elle une réponse différente lorsque l'assujetti revêt la qualité d'organisateur de circuits touristiques et, outre l'accomplissement des opérations visées dans ladite question, réalise également des voyages qui comprennent le transport à destination et au départ de l'hébergement?"

10 Pour un plus ample exposé des faits du litige au principal, du déroulement de la procédure ainsi que des observations écrites présentées devant la Cour, il est renvoyé au rapport d'audience. Ces éléments du dossier ne sont repris ci-après que dans la mesure nécessaire au raisonnement de la Cour.

11 Il convient, à titre liminaire, de préciser le contenu et les finalités des dispositions de l'article 26 de la sixième directive.

12 L'article 26 de la sixième directive définit le régime particulier de TVA applicable aux agences de voyages et aux organisateurs de circuits touristiques.

13 Les services fournis par ces entreprises 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.

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

15 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. Aux termes de ces dispositions:

"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."

16 Les conditions auxquelles est subordonnée l'application de ces dispositions particulières sont fixées par l'article 26, paragraphe 1, de la sixième directive, qui dispose:

"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,

*lettre A, paragraphe 3, sous c), est applicable. Au sens du présent article, sont également considérés comme agences de voyages les organisateurs de circuits touristiques."*

*17 Les questions posées par le juge national visent, en substance, à savoir si, pour déterminer si les dispositions précitées de l' article 26 de la sixième directive sont applicables, doivent être prises en compte:*

*- la circonstance que le transport du voyageur à destination et au départ du lieu d' hébergement n' est pas assuré par l' agence de voyages, cette dernière se bornant à fournir un logement de vacances au voyageur;*

*- la qualité d' organisateur de circuits touristiques de l' assujetti.*

*Sur l' absence de prise en charge par l' agence de voyages du transport du voyageur et sur la seule fourniture d' un logement de vacances au voyageur*

*18 Van Ginkel, après avoir relevé que ni la sixième directive ni la jurisprudence de la Cour ne donnaient une définition précise de la notion de voyage, s' appuie sur les termes de "travel facilities" utilisés dans la version anglaise de l' article 26 de la sixième directive, sur la définition du voyage généralement admise dans la Communauté, sur les usages professionnels, sur les dispositions de la directive 90/314/CEE du Conseil, du 13 juin 1990, concernant les voyages, vacances et circuits à forfait (JO L 158, p. 59), sur les objectifs visés par la sixième directive et sur les difficultés pratiques qu' entraînerait une interprétation contraire pour soutenir que la notion de voyage englobe les formules de vacances offertes au public par les agences de voyages dans lesquelles l' agence se borne à réserver le logement pour le voyageur.*

*19 Les gouvernements allemand et du Royaume-Uni soutiennent aussi que l' application de l' article 26 de la sixième directive n' est pas subordonnée à la condition que le voyage, au sens strict, c' est-à-dire le transport, soit assuré par l' agence de voyages. Il suffit que la prestation offerte par l' agence, même unique, comme l' a relevé le comité consultatif de la TVA lors de sa 17e réunion en date des 4 et 5 juillet 1984, contribue à la réalisation du voyage. Pour justifier une telle interprétation, ces gouvernements s' appuient également sur les termes de "travel facilities" utilisés dans la version anglaise de la directive et sur les objectifs de cette dernière, qui vise à éviter que les agences de voyages soient soumises à des contraintes et à des formalités fiscales dans tous les États membres où les prestations sont fournies.*

*20 Le gouvernement néerlandais, tout en admettant qu' une interprétation contraire pourrait être retenue, soutient que l' article 26 de la sixième directive, qui a pour objet de simplifier les formalités fiscales dans les cas où il y a plusieurs prestations, n' est pas applicable lorsqu' il y a une prestation unique, en l' espèce l' hébergement.*

*21 L' application des dispositions de l' article 26 de la sixième directive est subordonnée par le paragraphe 1 de cet article à la condition que l' agence de voyages agisse en son propre nom à l' égard du voyageur et non en qualité d' intermédiaire. Il appartient au juge national saisi d' un litige concernant l' application de ces dispositions de rechercher, au vu de l' ensemble des données de l' espèce, et notamment de la nature des obligations contractuelles de l' agence de voyages à l' égard du voyageur, si cette condition est ou non remplie.*

*22 En revanche, l' article 26, paragraphe 1, de la sixième directive ne contient aucune disposition exigeant expressément que, pour l' application du régime particulier de TVA prévu à l' article 26, le transport du voyageur à destination et au départ de son lieu d' hébergement soit assuré par l' agence de voyages.*

*23 Une telle exigence irait, en effet, à l' encontre des finalités des dispositions de l' article 26 de la directive. Comme il a été indiqué précédemment, ces dispositions adaptent les règles applicables*

*en matière de TVA au caractère spécifique de l'activité des agences de voyages. Or, pour répondre aux besoins de la clientèle, ces agences offrent des formules de vacances et de voyages très diverses, permettant au voyageur de combiner, dans les conditions qu'il détermine, les prestations de transport, d'hébergement et de toute nature que peuvent fournir ces entreprises. L'exclusion du champ d'application de l'article 26 de la sixième directive des prestations fournies par une agence de voyages au motif qu'elles comprendraient le seul logement et non pas le transport du voyageur conduirait à un régime fiscal complexe, dans lequel les règles applicables en matière de TVA dépendraient des éléments constitutifs des prestations offertes à chaque voyageur. Un tel régime fiscal méconnaîtrait les objectifs de la directive.*

*24 La circonstance que l'agence de voyages se borne à fournir un logement de vacances au voyageur n'est pas, dans ces conditions, suffisante pour exclure cette prestation du champ d'application de l'article 26 de la directive. Comme la Cour l'a, d'ailleurs, relevé dans l'arrêt du 26 février 1992, Hacker (C-280/90, Rec. p. I-0000), à propos de l'interprétation de l'article 16, point 1, de la convention du 27 septembre 1968 concernant la compétence judiciaire et l'exécution des décisions en matière civile et commerciale, la prestation offerte par l'agence peut, même lorsqu'elle se borne à fournir le logement, ne pas se réduire, dans un tel cas, à une prestation unique, puisqu'elle peut comprendre, outre la location du logement, des prestations comme les informations et conseils par lesquels l'agence de voyages propose un éventail de choix pour les vacances et la réservation du logement. Il n'existe, dès lors, aucune raison d'exclure de telles prestations du champ d'application de l'article 26 de la sixième directive, à condition toutefois que le propriétaire ou l'exploitant du logement avec lequel l'agence a conclu un accord soit lui-même, comme l'exigent les dispositions de l'article 26, paragraphe 1, de la sixième directive, assujetti à la TVA.*

*Sur la qualité d'organisateur de circuits touristiques de l'assujetti*

*25 Comme l'ont relevé la Commission, les gouvernements néerlandais, allemand et du Royaume-Uni ainsi que Van Ginkel, les dispositions particulières de l'article 26 de la sixième directive s'appliquent indistinctement aux agences de voyages et aux organisateurs de circuits touristiques. Ces derniers sont assimilés, conformément aux dispositions de l'article 26, paragraphe 1, dernière phrase, aux agences de voyages.*

*26 Il n'y a donc pas lieu de donner une réponse distincte dans le cas où l'assujetti a la qualité d'organisateur de circuits touristiques.*

*27 Il convient, en conséquence, de répondre aux questions posées que les dispositions de l'article 26 de la sixième directive doivent être interprétées en ce sens que la circonstance que le transport du voyageur n'est pas assuré par une agence de voyages ou par un organisateur de circuits touristiques et que ces derniers se bornent à fournir au voyageur un logement de vacances n'est pas de nature à exclure les prestations fournies, par ces entreprises, du champ d'application de l'article 26.*

## **Décisions sur les dépenses**

*Sur les dépens*

28 Les frais exposés par le royaume des Pays-Bas, la République fédérale d'Allemagne, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et la Commission des Communautés européennes, 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.

## **Dispositif**

*Par ces motifs,*

*LA COUR (troisième chambre),*

*statuant sur les questions à elle soumises par le Gerechtshof te Amsterdam, par arrêt en date du 4 juin 1991, dit pour droit:*

*Les dispositions 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, doivent être interprétées en ce sens que la circonstance que le transport du voyageur n'est pas assuré par une agence de voyages ou par un organisateur de circuits touristiques et que ces derniers se bornent à fournir au voyageur un logement de vacances n'est pas de nature à exclure les prestations fournies, par ces entreprises, du champ d'application de l'article 26.*