



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^{ME} ELEANOR SHARPSTON
présentées le 6 juin 2013¹

Affaire C-189/11

**Commission européenne
contre
Royaume d'Espagne
Affaire C-193/11**

**Commission européenne
contre
République de Pologne
Affaire C-236/11**

**Commission européenne
contre
République italienne
Affaire C-269/11**

**Commission européenne
contre
République tchèque
Affaire C-293/11**

**Commission européenne
contre
République hellénique
Affaire C-296/11**

**Commission européenne
contre
République française
Affaire C-309/11**

**Commission européenne
contre
République de Finlande
Affaire C-450/11**

**Commission européenne
contre**

République portugaise

«TVA — Régime particulier des agences de voyages»

¹ — Langue originale: l'anglais.

1. Dans cette série de recours en manquement, la Commission européenne critique une interprétation de la directive 2006/112/CE² adoptée par huit États membres, selon laquelle le régime particulier de TVA de la marge bénéficiaire pour les agences de voyages (ci-après le «régime de la marge bénéficiaire») visé aux articles 306 à 310 de ladite directive (annexe I des présentes conclusions) s'applique, que le client soit effectivement le voyageur ou non. Sur la base du libellé de certaines versions linguistiques des dispositions en cause, cette approche est désignée comme l'«approche fondée sur le client». La Commission prétend que, aux termes de la réglementation en vigueur (et conformément à la pratique dans les autres États membres), le régime de la marge bénéficiaire ne s'applique que lorsque le client est le voyageur. Son interprétation est désignée, sur la base du libellé d'autres versions linguistiques, comme l'«approche fondée sur le voyageur». Cela constitue la substance de la question principale qui se pose dans toutes ces affaires, la seule dans sept d'entre elles. J'examinerai exclusivement cet élément du litige dans les présentes conclusions.

2. En ce qui concerne le seul Royaume d'Espagne, la Commission conteste trois autres aspects de la réglementation nationale relatifs au régime de la marge bénéficiaire et concernant respectivement l'exclusion dudit régime de situations dans lesquelles les agences détaillantes vendent des voyages à forfait organisés par des agences grossistes, l'indication du montant de TVA compris dans le prix et la détermination de la base d'imposition pour une période d'imposition. J'examine ces questions dans d'autres conclusions, présentées également aujourd'hui.

La directive voyages à forfait

3. Les définitions figurant à l'article 2 de la directive voyages à forfait³ ne sont pas directement pertinentes en l'espèce. Néanmoins, elles peuvent fournir des informations utiles pour comprendre le régime de la marge bénéficiaire. Aux fins de la directive voyages à forfait, on entend par:

- «1) forfait: la combinaison préalable d'au moins deux des éléments suivants, lorsqu'elle est vendue ou offerte à la vente à un prix tout compris et lorsque cette prestation dépasse vingt-quatre heures ou inclut une nuitée:
 - a) transport;
 - b) logement;
 - c) autres services touristiques non accessoires au transport ou au logement représentant une part significative dans le forfait.
 [...]
- 2) organisateur: la personne qui [...] organise des forfaits et les vend ou offre à la vente directement ou par l'intermédiaire d'un détaillant;
- 3) détaillant: la personne qui vend ou offre à la vente le forfait établi par l'organisateur;
- 4) consommateur: la personne qui achète ou s'engage à acheter le forfait [...] ou toute personne au nom de laquelle le contractant principal s'engage à acheter le forfait [...] ou toute personne à laquelle le contractant principal ou un des autres bénéficiaires cède le forfait [...];

2 — Directive du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).

3 — Directive 90/314/CEE du Conseil, du 13 juin 1990, concernant les voyages, vacances et circuits à forfait (JO L 158, p. 59). Aux termes de l'article 1^{er} de ladite directive, son objectif est «de rapprocher les dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres concernant les voyages à forfait, les vacances et circuits à forfait, vendus ou offerts à la vente sur le territoire de la Communauté».

- 5) contrat: l'accord qui lie le consommateur à l'organisateur et/ou au détaillant.»

Le régime de la marge bénéficiaire

4. Le régime de la marge bénéficiaire trouve son origine dans l'article 26 de la sixième directive TVA⁴ (annexe II des présentes conclusions). Son principe est simple. Lorsqu'une agence de voyages, agissant en son propre nom, utilise, pour la réalisation du voyage, des livraisons et des prestations de services d'autres assujettis, toutes les transactions doivent être traitées comme une prestation unique, soumise à la TVA dans l'État membre de l'agence de voyages. Est considérée comme base d'imposition la marge bénéficiaire de l'agence de voyages – la différence entre le coût TVA comprise supporté par l'agence de voyages pour les livraisons et prestations de services qu'elle inclut dans le forfait qu'elle vend et le prix hors TVA qu'elle demande pour ce forfait.

5. Étant donné que le régime de la marge bénéficiaire n'était pas compris dans les propositions initiale ou modifiée de réglementation de la Commission, il n'y a pas de travaux préparatoires permettant de glaner directement des indications quant à son objectif. Cependant, il est constant dans la présente procédure que l'objectif était double: d'une part, simplifier la tâche des agences de voyages qui autrement auraient dû déduire ou récupérer la TVA en amont dans différents États membres et, d'autre part, assurer que chaque service soit taxé là où il est fourni.

6. Sans l'organisation d'un régime tel que le régime de la marge bénéficiaire, une agence de voyages ou un organisateur de circuits touristiques composant des vacances ou de voyages à forfait dans l'Union serait redevable de la TVA en aval sur la totalité du prix du forfait dans son État membre. Il devrait récupérer la TVA acquittée par lui, souvent dans d'autres États membres, pour des prestations telles que le transport, le logement, les repas, les visites guidées, les excursions en bateau ou les activités de loisir organisées devant être fournies dans ces États membres. Non seulement cela entraînerait une complexité administrative importante, mais ces services ne seraient par conséquent pas soumis à la TVA dans l'État membre dans lequel ils ont effectivement été fournis et consommés, mais dans l'État membre dans lequel le forfait a été acheté. Des recettes significatives de TVA pourraient donc être détournées des États membres offrant des destinations touristiques au profit de ceux dont proviennent les touristes.

7. Cependant, hormis ces effets, le régime de la marge bénéficiaire est en principe neutre au regard du système TVA. La chaîne des prestations considérée dans son ensemble n'est pas plus ni moins taxée que ce ne serait le cas autrement et, en principe, aucun montant résiduel n'est irrévocablement fixé à un stade intermédiaire, de manière à grever l'un ou l'autre des opérateurs économiques impliqués. Il peut être utile à cet égard d'examiner un exemple à titre de comparaison.

8. Si le coût de services (par exemple de transport, d'hôtel et de restaurant) acquis par l'agence de voyages et inclus dans le forfait est de 100, hors TVA, si la marge bénéficiaire nette de l'agence de voyages sur ces services est de 20 et si la TVA appliquée est de 20 % (dans tous les États membres concernés, s'il y en a plus qu'un), alors:

- selon le régime normal, l'agence de voyages achète à 100, augmenté de la TVA de 20, soit un prix TVA comprise de 120; en ajoutant sa marge bénéficiaire de 20 au prix hors TVA, elle vend à 120, augmenté de la TVA de 24, soit un prix TVA comprise de 144; elle déduit la TVA en amont de 20 et verse à l'autorité fiscale la différence entre la TVA en aval et la TVA en amont, soit 4;

4 — 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»). Les articles 306 à 310 de la directive 2006/112 représentent simplement une refonte de la structure et le libellé de l'article 26 de la sixième directive sans, en principe, provoquer des changements de fond dans la législation (voir considérant 3 du préambule de la directive 2006/112).

- selon le régime de la marge bénéficiaire, l'agence de voyages achète à 100, augmenté de la TVA de 20, soit un prix TVA comprise de 120; en ajoutant sa marge bénéficiaire de 20 au prix TVA comprise, elle vend à 140, augmenté de la TVA de 4, soit un prix TVA comprise de 144; elle ne déduit pas de TVA en amont, mais ne verse à l'autorité fiscale que la TVA en aval de 4 sur sa marge de 20.

Dans les deux cas, le prix de vente TVA comprise est de 144 et les autorités fiscales perçoivent une TVA de 24, dont la totalité de la charge est supportée par l'acheteur du forfait.

9. Lorsque les services en question sont fournis dans un ou plusieurs États membres autres que celui dans lequel le forfait est vendu, dans le régime normal l'agence de voyages ne peut pas simplement déduire la TVA en amont de 20 de sa TVA en aval de 24. À moins qu'elle ne soit immatriculée à la TVA dans ces autres États membres, elle doit y demander un remboursement, selon une procédure un peu plus compliquée⁵, ce qui pourrait l'obliger à attendre un laps de temps non négligeable, par opposition au régime de déduction immédiate lorsque les transactions se cantonnent à un seul État membre. De plus, les États membres en question ne perçoivent pas de TVA sur des services fournis sur leur territoire. En revanche, dans le régime de la marge bénéficiaire, ni l'une ni l'autre de ces difficultés ne se présente.

10. Les parties n'expriment aucun désaccord quant aux principes que j'ai exposés ci-dessus. La différence d'interprétation porte seulement sur la question de savoir si, pour que le régime de la marge bénéficiaire soit applicable, la personne qui achète le forfait doit être le voyageur (c'est-à-dire la personne qui consomme réellement les services ou les autres prestations⁶) ou si elle peut également être une autre agence de voyages. Il semble que ce problème se pose en particulier parce qu'il est devenu de plus en plus fréquent pour les agences de voyages ou organisateurs de circuits touristiques («organiseurs» dans la terminologie de la directive voyages à forfait) de constituer des forfaits de vacances ou de voyages qu'ils vendent à une autre agence ou à un autre organisateur (un «détaillant» dans la terminologie de la directive voyages à forfait) avant la vente finale. Cependant, si les versions linguistiques de la réglementation européenne étaient plus cohérentes, elles offriraient moins de latitude aux divergences d'interprétation.

11. Dans les six versions linguistiques dans lesquelles la sixième directive a été rédigée à l'origine (allemand, anglais, danois, français, italien et néerlandais), le terme «voyageur» ou son équivalent est utilisé dans l'ensemble de l'article 26, sauf dans la version en anglais, qui utilise une seule fois le terme «customer» (client), dans la définition de la portée du régime dans l'article 26, paragraphe 1: «where the travel agents deal with customers in their own name and use the supplies and services of other taxable persons in the provision of travel facilities» («dans la mesure où ces agences agissent en leur propre nom à l'égard des clients et lorsqu'elles utilisent, pour la réalisation du voyage, des livraisons et des prestations de services d'autres assujettis»)⁷.

12. À la suite des élargissements successifs, cette anomalie s'est étendue à plusieurs autres versions linguistiques et s'est même parfois étendue à des cas où la version en anglais elle-même utilise le terme «voyageur» («traveller»).

5 — Conformément à la directive 2008/9/CE du Conseil, du 12 février 2008, définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre (JO L 44, p. 23), actuellement en vigueur, qui a abrogé et remplacé la huitième directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (JO L 331, p. 11).

6 — Cependant, la définition du terme «voyageur» qu'utilise la Commission est un peu plus large – voir point 28 ci-dessous.

7 — La Commission a expliqué à l'audience que le texte de la sixième directive avait été débattu et approuvé au sein du Conseil dans sa version en français, qui devait servir de base pour toutes les autres langues; mais, contrairement à cette intention, le texte final en anglais était en fait basé sur une version parallèle en anglais, qui n'avait pas servi de base aux discussions. Il est toutefois indéniable que le texte a été adopté dans les six langues, chacune des versions étant authentique.

13. Dans la sixième directive, les versions en estonien, letton, lituanien, maltais, polonais, portugais, slovaque, slovène et suédois ont suivi le modèle de la version en anglais, utilisant une seule fois le terme «client», tandis que les versions en espagnol, en finnois, en grec et en hongrois ont suivi le modèle des autres versions linguistiques originales, utilisant partout le terme «voyageur». En tchèque, le terme «client» a été utilisé partout, même lorsque la version en anglais utilise le terme «voyageur».

14. Dans la directive 2006/112, le modèle est légèrement différent. Les cinq versions linguistiques originales (1977) autres que l'anglais (l'allemand, le danois, le français, l'italien et le néerlandais) ainsi que l'espagnol, l'estonien, le grec, le hongrois, le letton, le lituanien, le slovène et le tchèque utilisent partout le terme «voyageur». Le modèle de la version en anglais se retrouve dans les versions en bulgare, en maltais, en polonais et en suédois. Le terme «client» est utilisé partout dans les versions en portugais, en roumain et en slovaque. La version en finnois utilise le terme «client» dans trois cas et le terme «voyageur» dans deux autres⁸.

15. En 2002, la Commission a proposé des modifications à l'article 26 de la sixième directive⁹, y compris le remplacement du terme «voyageur» («traveller») par le terme «client» («customer») partout¹⁰.

16. Dans son exposé des motifs¹¹, la Commission a justifié comme suit cette proposition de modification:

«[...] l'un des problèmes majeurs soulevé tant par les États membres que par les agences de voyages réside dans le fait que le régime n'était strictement applicable que lorsque le service de voyage était vendu à un voyageur. Cette règle était adaptée à la situation qui prévalait sur le marché en 1977, quand les voyages à forfait étaient principalement vendus par les agences de voyages directement au voyageur. La situation actuelle est tout autre. Le secteur compte un plus grand nombre d'opérateurs et la fourniture de voyages à forfait est plus fractionnée qu'en 1977. Les services de voyages sont, par conséquent, de plus en plus souvent fournis soit à d'autres agences de voyages, soit à d'autres assujettis qui utilisent les services de voyages à titre d'incitation pour leur personnel ou dans le cadre de leur activités, par exemple sous forme de séminaires d'entreprises.

La situation actuelle, selon laquelle le régime particulier n'est pas applicable quand le service de voyage est vendu à une autre personne que le voyageur, ne permet plus de faire en sorte que les recettes de TVA reviennent à l'État membre où la consommation a effectivement lieu. Quand une agence de voyages vend un voyage à forfait à une autre agence de voyages, ce sont les règles normales d'imposition qui sont applicables. Cela signifie que l'agence de voyages devrait être en mesure de déduire la TVA en amont qu'elle paie à ses fournisseurs et de facturer la TVA dans l'État membre où elle est établie sur la valeur totale du voyage à forfait qu'elle vend ensuite à la seconde agence de voyages. Dans ce cas, les recettes de TVA perçues sur la prestation de services initiale (par exemple, l'hébergement à l'hôtel) ne reviennent plus aux États membres dans lesquels les différents services sont consommés, mais bénéficient à l'État membre dans lequel l'agence de voyages est établie.

8 — Je reproduis le texte unilingue des articles 306 à 310 de la directive 2006/112 en annexe I des présentes conclusions, et de l'article 26 de la sixième directive en annexe II. Dans les deux cas, je marque en italique le terme «voyageur» ou «client», selon le cas, ou son équivalent, pour chaque occurrence. Dans l'annexe III, je produis un tableau indiquant le terme utilisé dans chaque disposition, pour chacune des différentes versions linguistiques. À l'audience, la Commission a affirmé que le Conseil avait déterminé le texte final de chaque version linguistique de la directive 2006/112 sans que la Commission soit mise en mesure de réagir aux changements.

9 — Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 77/388 en ce qui concerne le régime particulier des agences de voyages [COM(2002) 64 final].

10 — Telle était en tout cas l'intention. En fait, au moins les versions en français, en grec, en italien et en suédois des nouvelles dispositions proposées semblent toutes avoir maintenu le terme «voyageur» dans un ou plusieurs cas.

11 — Point 4.1.2.1.

Afin d'éviter cette situation, plusieurs États membres dans lesquels le secteur du tourisme est important donnent une autre interprétation de l'article 26 et étendent le champ d'application du régime particulier aux prestations de services de voyage fournies par les agences de voyages à d'autres clients que les voyageurs. Il en résulte que les objectifs initiaux de ce régime, à savoir la simplification de la perception de la TVA et l'imposition dans l'État membre de consommation, sont davantage réalisés.

Il en résulte cependant des divergences dans l'application du régime particulier au sein de la Communauté, ce qui est incompatible avec le bon fonctionnement du marché intérieur et engendre des distorsions de concurrence entre les opérateurs établis dans les différents États membres. Cette situation étant inacceptable, la Commission propose par conséquent de modifier la première phrase de l'article 26, paragraphe 2, en supprimant les termes 'au voyageur'.

Cette proposition a pour effet d'étendre considérablement le champ d'application du régime particulier. Dans la version modifiée de la directive, le régime particulier est applicable à toutes les prestations de services fournies par les agences de voyages dans les conditions prévues à l'article 26, paragraphe 1, indépendamment de la nature du client (particulier, assujetti, entreprise, agence de voyages, etc.).»

17. La proposition n'a pas encore été adoptée. Elle se trouve toujours devant le Conseil de l'Union européenne, au sein duquel, apparemment, aucun accord n'a été trouvé.

La procédure

18. Ces circonstances sont, en substance, celles dans lesquelles la Commission a analysé, en 2006, l'application du régime de la marge bénéficiaire dans l'Union européenne et a estimé que treize États membres l'appliquaient incorrectement (plus précisément, ils adoptaient l'approche fondée sur le client plutôt que l'approche fondée sur le voyageur). Certains de ces États membres¹² ont alors modifié leur législation, mais d'autres ne l'ont pas fait. Si la Commission souhaitait encore voir mise en œuvre la modification qu'elle proposait, elle considérerait cependant que l'uniformité était essentielle dans le marché intérieur et que les avantages concurrentiels déloyaux dont bénéficient certains organisateurs de voyages devaient être supprimés¹³.

19. Conformément à la procédure prévue à l'article 226 CE (actuellement article 258 TFUE), la Commission a donc adressé, le 23 mars 2007, une lettre de mise en demeure aux huit États membres en cause en l'espèce. À la lumière de leurs réponses, elle a adressé des avis motivés à sept d'entre eux le 29 février 2008 et au huitième, le Royaume d'Espagne, le 9 octobre 2009. Étant donné que les États membres ne se conformaient pas aux avis motivés, la Commission a engagé les présents recours entre le 20 avril et le 1^{er} septembre 2011. Elle demande à la Cour de constater que, en permettant aux agences de voyages d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire lorsqu'elles fournissent des services de voyage à des personnes autres que des voyageurs, les États membres ont manqué aux obligations qui leur incombent en vertu des articles 306 à 310 de la directive 2006/112.

20. Une procédure écrite complète s'est déroulée dans toutes les affaires, à l'exception de l'affaire Commission/Grèce (C-293/11), dans laquelle la Commission a renoncé à déposer un mémoire en réplique. Plusieurs États membres ont déposé des demandes d'intervention dans les affaires les uns des autres. Une audience commune a eu lieu le 6 mars 2013, au cours de laquelle la Commission et tous les États membres concernés ont été entendus en leurs plaidoiries.

12 — La République de Chypre, la Hongrie, la République de Lettonie et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord. Le Royaume des Pays-Bas a modifié plus tard sa législation (à partir du 1^{er} avril 2012) et il a été mis fin à la procédure parallèle engagée contre cet État membre (C-473/11).

13 — Voir communiqués de presse de la Commission IP/08/333 et IP/11/76.

21. Dans aucune des affaires il n'est contesté que la législation nationale pertinente adopte l'approche fondée sur le client. Je considère dès lors qu'il n'est pas nécessaire d'exposer ces législations ici. La question (question unique dans sept des affaires et première question dans l'affaire C-189/11) est seulement de savoir s'il s'agit de l'approche correcte ou si, comme la Commission le prétend, une interprétation correcte des articles 306 à 310 de la directive 2006/112 requiert que tous les États membres appliquent l'approche fondée sur le voyageur.

Bref résumé des principaux arguments

22. La Commission et les États membres défendeurs sont tous d'accord sur les points suivants: i) l'objectif du régime de la marge bénéficiaire est de simplifier les procédures et d'assurer une perception équitable des recettes de TVA sans déroger d'une autre manière au système TVA; ii) alors qu'il est actuellement habituel que des voyages ou des vacances à forfait soient composés par une agence de voyages ou par un organisateur de circuits touristiques pour les vendre à une autre agence de voyages avant la vente finale au voyageur ou au vacancier, ce n'était pas le cas lorsque la sixième directive a été adoptée en 1977; iii) une interprétation uniforme est nécessaire pour assurer une application harmonisée des règles TVA dans tous les États membres, qui ne fait pas de distinction entre les agences de voyages; iv) l'approche fondée sur le client représente l'interprétation la plus adaptée en vue d'atteindre les objectifs du régime de la marge bénéficiaire; et v) cette approche est en fait suivie par les États membres défendeurs. Étant donné que ces points ne sont pas contestés, il ne semble pas utile d'exposer ici des arguments détaillés à cet égard; de plus, je peux tout à fait m'y rallier, et je ne m'y attarderai pas plus dans mon analyse ci-après. Il suffit d'observer que, en ce qui concerne les points i) et iv), j'ai exposé l'essentiel dans ma présentation du régime de la marge bénéficiaire¹⁴, que les points ii) et v) sont des faits non contestés et que le point iii) ne se prête pas à controverse.

23. S'il n'est pas contesté qu'une interprétation unique et harmonisée dans l'ensemble de l'Union est nécessaire, la Commission considère cependant qu'il n'est pas possible d'arriver à l'interprétation plus large contenue dans l'approche fondée sur le client sans une modification de la réglementation (approche de *lege ferenda*), tandis que les États membres défendeurs considèrent que les dispositions dans leur état actuel peuvent – et devraient – être interprétées de cette manière large (approche de *lege lata*).

24. L'axe central de l'argumentation de la Commission est linguistique. Dans un seul des cinq cas, une seule des six versions linguistiques originales de l'article 26 de la sixième directive utilisait le terme «client»; dans tous les autres cas et dans toutes les autres versions linguistiques – en particulier dans celle dans laquelle le texte final a été débattu et approuvé – le terme «voyageur» était utilisé partout. L'intention du législateur était donc clairement de limiter le régime de la marge bénéficiaire aux cas dans lesquels l'agence de voyages vendait directement au voyageur¹⁵.

25. En outre, selon la Commission, s'il n'en était pas ainsi, deux expressions utilisées dans la disposition perdraient leur sens. S'il fallait entendre le «client», les termes «en leur propre nom» figurant à l'article 26, paragraphe 1, de la sixième directive (article 306, paragraphe 1, de la directive 2006/112) seraient redondants, étant donné que les agences de voyages agissent toujours en leur propre nom à l'égard de leurs clients (c'est-à-dire ceux qui achètent directement auprès d'elles), mais pas toujours à l'égard des voyageurs (qui peuvent ne pas être les mêmes personnes). Et, dans l'article 26, paragraphe 2, de la sixième directive (articles 307 et 308 de la directive 2006/112), les expressions «prestation [...] au voyageur» et «à payer par le voyageur» seraient illogiques si l'acheteur

14 — De plus, l'objectif visant à simplifier la procédure pour les agences de voyages a été souligné à plusieurs reprises par la Cour (voir, par exemple, arrêt du 9 décembre 2010, *Minerva Kulturreisen*, C-31/10, Rec. p. I-12889, points 17 et 18 et jurisprudence citée). L'objectif de l'allocation correcte du produit de la taxe a été souligné par l'avocat général Tizzano dans ses conclusions dans l'affaire *First Choice Holidays* (arrêt du 19 juin 2003, C-149/01, Rec. p. I-6289), point 25, note 13.

15 — Voir, toutefois, point 28 ci-dessous.

du service était une autre agence de voyages: lorsqu'un forfait composé par une agence de voyages est vendu à une autre agence de voyages avant d'être vendu au voyageur, comment la marge bénéficiaire de la première agence de voyages (l'assiette de la TVA) pourrait-elle être calculée si le forfait devait être considéré «comme une prestation de service unique de [cette] agence de voyages au voyageur», alors que la deuxième agence de voyages applique sa propre marge bénéficiaire?

26. La Commission souligne également que, conformément à la jurisprudence constante, les dispositions qui ont le caractère de dérogation à un principe doivent être interprétées de manière stricte¹⁶. Le régime de la marge bénéficiaire est une exception au principe de la taxation à chaque stade dans la chaîne des transactions, et de la déduction de la taxe en amont à chaque stade précédant celui du commerce de détail¹⁷.

27. Bien qu'elle convienne que l'approche fondée sur le client serait plus appropriée pour atteindre les objectifs du régime de la marge bénéficiaire, la Commission souligne que les États membres sont tenus d'appliquer la réglementation TVA de l'Union, même s'ils la considèrent perfectible¹⁸.

28. Néanmoins, la Commission précise que, à son avis (avis qu'elle semble tirer de l'objectif du régime plutôt que du texte de la réglementation), le régime de la marge bénéficiaire devrait s'appliquer lorsqu'une entreprise qui (en tant que personne juridique) ne peut pas elle-même être un «voyageur» achète un forfait de voyage pour son personnel. Ce qui importe est tout simplement que le forfait ne soit pas revendu au voyageur réel.

29. Les États membres défendeurs¹⁹, quant à eux, mettent l'accent sur la nécessité d'assurer la réalisation des objectifs poursuivis par le régime de la marge bénéficiaire.

30. En ce qui concerne l'argument linguistique principal de la Commission, ils soulignent que la formulation utilisée dans l'une des versions linguistiques d'une disposition du droit de l'Union ne saurait servir de base unique à son interprétation ou se voir attribuer un caractère prioritaire par rapport aux autres versions linguistiques. En cas de divergence entre des versions linguistiques, la disposition en cause doit ainsi être interprétée en fonction de l'économie générale et de la finalité de la réglementation dont elle constitue un élément²⁰. Cette approche téléologique a été adoptée par la Cour pour juger que le régime de la marge bénéficiaire s'applique à un hôtelier qui propose à ses clients un forfait incluant l'hébergement, le transport aller-retour et une excursion en autocar, lesquels services de transport sont acquis auprès de tiers, même s'il n'est pas, au sens formel, une agence de voyages ou un organisateur de circuits touristiques²¹. De la même façon, il devrait être appliqué ici afin d'assurer la réalisation correcte des objectifs du régime.

31. Le caractère illogique de l'utilisation de certaines expressions relevé par la Commission n'est pas concluant, selon les États membres. La version en anglais des dispositions (de laquelle découlent toutes les versions utilisant le terme «client») ne vise pas des agences de voyages qui agissent à l'égard de *leurs clients* en leur propre nom, mais des agences de voyages qui agissent à l'égard *de clients* (qui ne sont pas nécessairement leurs propres clients) en leur propre nom. Il n'y a donc pas de redondance manifeste dans ce libellé – qui est, en tout état de cause, retenu par la Commission dans sa proposition de modification. Cependant, étant donné qu'il est précisé que le régime de la marge

16 — Voir, récemment, arrêt du 17 janvier 2013, Commission/Espagne (C-360/11, point 18 et jurisprudence citée).

17 — Voir article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2006/112.

18 — Voir arrêt du 6 octobre 2005, Commission/Espagne (C-204/03, Rec. p. I-8359, point 28 et jurisprudence citée).

19 — Je ne pense pas qu'il soit utile ici d'attribuer chacun des arguments – ce qui suit n'étant, en tout état de cause, qu'un résumé – aux différents États membres.

20 — Voir, par exemple, arrêt du 3 mars 2011, Commission/Pays-Bas (C-41/09, Rec. p. I-831, point 44 et jurisprudence citée). Voir, également, arrêt du 2 avril 1998, EMU Tabac e.a. (C-296/95, Rec. p. I-1605, point 36).

21 — Arrêt du 22 octobre 1998, Madgett et Baldwin (C-308/96 et C-94/97, Rec. p. I-6229, points 18 à 27). Voir, également, arrêt du 13 octobre 2005, Ist (C-200/04, Rec. p. I-8691, points 22 et suiv.).

bénéficiaire n'est pas applicable aux agences de voyages qui agissent uniquement en qualité d'intermédiaires, les termes «en leur propre nom» pourraient être redondants, quelle que soit l'interprétation. Et, comme l'a jugé la Cour, les termes «à payer par le voyageur» ne sauraient être interprétés littéralement, mais peuvent inclure des paiements de la part de tiers²².

32. Les États membres défendeurs soulignent également que la Cour a constamment jugé, d'une part, que l'exigence d'interprétation stricte des exceptions aux principes du système TVA ne signifie pas que les termes utilisés devraient être interprétés d'une manière qui priverait les exceptions de leurs effets et, d'autre part, que l'interprétation de ces termes doit être conforme aux objectifs poursuivis par lesdites exonérations et respecter les exigences de la neutralité fiscale²³.

33. Selon les États membres, la référence que fait la Commission à l'arrêt du 6 octobre 2005, Commission/Espagne, précité²⁴, n'est pas pertinent. Cet arrêt concernait une disposition de la sixième directive dont l'interprétation résultait clairement de son libellé. En l'espèce, il est tout à fait évident que le libellé est de nature à donner lieu à plusieurs interprétations, ce qui a effectivement été le cas.

Appréciation

34. Dans la présente procédure, la Cour se trouve dans une position peu enviable. Aucune cohérence ne peut être trouvée dans la manière dont les versions linguistiques existantes des articles 306 à 310 de la directive 2006/112 utilisent les termes «client» et «voyageur» (aucun des deux termes n'étant défini). Une proposition de rectification de la Commission (qui n'est pas non plus un modèle de cohérence linguistique) n'a pas trouvé d'accord au sein du Conseil, auquel elle a été soumise il y a plus de dix ans. Il semblerait que l'on se trouve, sinon dans une impasse, du moins en présence d'une volonté commune insuffisante pour déterminer une approche uniforme. Deux interprétations existent, incompatibles entre elles, en faveur de chacune desquelles des arguments peuvent être avancés. Huit États membres interprètent les dispositions d'une manière (antérieurement ils étaient au moins treize à le faire), tandis que les autres – dont aucun n'a cherché à intervenir pour faire valoir son point de vue – les interprètent d'une autre manière, aucune des deux approches n'étant nécessairement liée à la question de savoir si, dans la version linguistique correspondante, la directive 2006/112 utilise le terme «voyageur» ou le terme «client».

35. Il est difficile d'éviter l'impression que la Cour est appelée à se prononcer sur une question de politique en matière de TVA (et de rédaction législative) qui s'est avérée dépasser les capacités ou la volonté des États membres et du législateur.

36. Quoi qu'il en soit, la Cour est tenue de fournir une interprétation juridique du texte actuel, qui déterminera si les recours de la Commission sont (en ce qui concerne le problème sur lequel portent les présentes conclusions) fondés ou non.

37. Dans ce contexte, le nombre d'États membres ayant adopté l'une ou l'autre approche ne saurait, à mon sens, constituer un élément juridiquement pertinent pour l'analyse de la Cour (même si cela pourrait avoir une certaine pertinence politique pour le législateur). Quelle que soit l'issue de cette analyse, un nombre significatif d'États membres sera amené à modifier sa législation. De même, il me semble que l'on ne peut guère attacher de poids aux éventuelles difficultés pratiques qui pourraient surgir pour les agences de voyages si une des interprétations devait être appliquée uniformément – hormis, bien sûr, celles que le régime de la marge bénéficiaire est spécifiquement destiné à prévenir. Aucune des deux approches ne sera vraisemblablement parfaite dans la pratique mais, si au moins huit

22 — Voir arrêt *First Choice Holidays*, précité à la note 14, point 28.

23 — Voir, pour un exemple très récent en ce qui concerne les exonérations, arrêt du 21 mars 2013, *PFC Clinic* (C-91/12, point 23).

24 — À la note 18; voir, en particulier, point 25 de l'arrêt.

(antérieurement, au moins treize) États membres ont été en mesure d'appliquer les dispositions d'une certaine manière pendant une période significative, il ne semble pas que les difficultés que cette application peut entraîner (prises isolément, plutôt que dans le contexte d'un ensemble incohérent) soient déterminantes.

38. Si les dispositions régissant le régime de la marge bénéficiaire étaient univoques, leur signification claire devrait en principe prévaloir, même si la réalisation des objectifs dudit régime en était dans une certaine mesure affaiblie. Cependant, à mon sens, elles laissent une marge d'interprétation, et la Cour doit avoir égard à l'économie générale et à la finalité de ce régime ainsi qu'à sa jurisprudence antérieure dans ce contexte²⁵.

39. Il paraît inutile de chercher une réponse dans une analyse minutieuse de la manière désorganisée dont les termes «voyageur» et «client» ou leurs équivalents sont actuellement utilisés dans les différentes versions linguistiques des articles 306 à 310 de la directive 2006/112. La Commission souligne que le terme «client» n'est utilisé qu'une fois dans une seule des six versions linguistiques originales de l'article 26 de la sixième directive, et elle a expliqué comment cette anomalie est apparue et s'est ensuite propagée. Elle est convaincue – et il n'y a pas lieu, à mon sens, de remettre en question cette conviction – que l'intention du Conseil était d'utiliser le terme «voyageur» partout.

40. Cependant, je ne pense pas que l'on puisse nécessairement déduire d'une intention d'utiliser le terme «voyageur» de manière constante une intention concomitante de limiter l'application du régime de la marge bénéficiaire aux situations dans lesquelles l'agence de voyages agit directement à l'égard de la personne physique qui va consommer ou profiter des services fournis.

41. Il est vrai qu'il est difficile d'interpréter le terme «voyageur», pris dans son sens littéral, comme incluant «une autre agence de voyages». Cependant, une lecture tenant compte de l'objectif et de l'économie générale des dispositions peut amener à une interprétation plus large.

42. D'une part, le terme «voyageur» ne saurait recevoir une interprétation rigoureusement littérale dans le contexte du régime de la marge bénéficiaire. Si, pour Robert Louis Stevenson, mieux valait voyager plein d'espoir que d'arriver au but²⁶, son espoir aurait peut-être souffert des vols retardés, des sièges exigus dans des avions bondés ou de la nourriture insipide sur de minuscules plateaux en plastique. Pour beaucoup voire pour la plupart des vacanciers modernes, l'objectif a changé: c'est la destination plutôt que le voyage en lui-même qui compte²⁷ et l'on peut réserver une location dans un village de vacances ou un autre hébergement auprès d'une agence de voyages tout en s'occupant soi-même des moyens d'y arriver. Cela était spécialement le cas pour les «vacances en automobile» dans l'arrêt Van Ginkel²⁸, que la Cour a considéré relever du régime de la marge bénéficiaire. De plus, il est clair qu'une personne peut acheter un forfait de voyage qui sera utilisé par une autre, mais il serait surprenant que le traitement TVA dépende de la question de savoir si l'acheteur était effectivement le voyageur ou un parent, ou encore un compagnon de vacances, etc. Rien ne justifie non plus que des vacances achetées auprès d'une agence de voyages doivent absolument inclure un voyage important: il pourrait être plus aisé (ou peut-être meilleur marché, dans le cas d'offres promotionnelles) de réserver un séjour complet dans une station thermale de sa propre ville auprès

25 — Voir jurisprudence citée à la note 20 ci-dessus.

26 — *Virginibus puerisque*, iv, El Dorado (1881).

27 — Dans certains cas, bien sûr, le voyage lui-même ou une partie de celui-ci est l'objectif (certaines croisières, par exemple, ou encore des voyages en train légendaires comme l'Orient Express), ou bien le transport lui-même est le seul service acheté à l'agence de voyages (notamment, peut-être, dans le cas d'un voyage d'affaires). Cependant, une part significative de l'activité d'agence de voyages comprend des forfaits dont les services disponibles à destination sont la composante centrale, et le transport vers cette destination et en provenance de celle-ci n'est qu'un complément inévitable.

28 — Arrêt du 12 novembre 1992 (C-163/91, Rec. p. I-5723).

d'une agence de voyages plutôt que directement²⁹. Par conséquent, aux fins du régime de la marge bénéficiaire, le «voyageur» n'est pas nécessairement une personne qui «voyage», et la réalisation effective d'un «voyage» ne doit pas nécessairement faire partie du forfait pour lequel l'agence de voyages est tenue d'appliquer le régime.

43. D'autre part, sans qu'il soit nécessaire de tirer des conclusions spécifiques de la manière dont le terme «client» ou son équivalent a été utilisé dans les différentes versions linguistiques, le simple fait que le terme ait pu s'insérer dans la législation et s'y multiplier tend à démentir l'argument selon lequel le législateur aurait jamais attaché une importance décisive à l'utilisation du terme «voyageur». En outre, on peut observer que la fréquence croissante de l'utilisation du terme «client» dans les dispositions législatives est allée de pair avec la fréquence croissante des ventes de vacances ou de voyages à forfait entre agences de voyages.

44. Par conséquent, il me semble que l'intention du législateur d'utiliser un seul terme pour désigner la personne achetant un voyage, un hébergement ou d'autres services similaires à une agence de voyages – et le terme «voyageur» s'est avéré convenir à cet égard – n'exige pas que la signification de ce terme soit limitée à une catégorie particulièrement étroite de ces personnes.

45. En tout cas, la Commission elle-même ne cherche pas non plus à interpréter littéralement le terme «voyageur»: elle y inclut, par exemple, une entreprise qui achète des services pour l'usage de son personnel, la seule condition étant à son sens que le forfait ne doit pas être revendu au consommateur final, quel qu'il soit.

46. Je ne peux donc pas considérer le texte des dispositions régissant le régime de la marge bénéficiaire comme univoque, même en supposant que l'intention était, à l'origine, d'utiliser le terme «voyageur» – lui-même non dépourvu d'ambiguïté – partout.

47. Cela étant, le terme peut à mon avis être interprété en ce sens qu'il s'étend aux clients autres que les personnes physiques bénéficiant effectivement des services de voyage ou de vacances achetés auprès d'une agence de voyages (ou, comme le suggère la Commission, autres que ceux qui achètent au profit de telles personnes) jusqu'à inclure d'autres agences de voyages qui revendront les services. Étant donné l'incertitude résultant des versions linguistiques, il devrait être interprété en ce sens si l'objectif et l'économie générale du régime de la marge bénéficiaire l'exigent. La Cour a déjà interprété, à la lumière de cette exigence, le terme «agence de voyages» comme visant aussi un hôtelier qui propose un forfait d'hébergement comprenant le transport et des excursions et un opérateur économique qui propose des services consistant dans l'organisation de voyages linguistiques et d'études à l'étranger³⁰. Un parallèle peut également être établi avec l'interprétation par la Cour des termes «personnes qui pratiquent le sport» – termes qui, comme elle l'a reconnu, dans leur usage ordinaire ne se réfèrent qu'à des personnes physiques – comme pouvant se référer également à des personnes morales et à des associations non enregistrées aux fins de l'article 13, A, paragraphe 1, sous m), de la sixième directive [actuellement article 132, paragraphe 1, sous m), de la directive 2006/112]³¹.

29 — Dans l'arrêt *Minerva Kulturreisen*, précité à la note 14, la Cour a effectivement jugé que le régime de la marge bénéficiaire ne s'appliquait pas à la vente isolée de billets d'opéra par une agence de voyages, «sans fourniture d'une prestation de voyage», mais elle a expliqué que les services de voyage comprenaient le logement (points 21 et suiv. de l'arrêt).

30 — Voir, respectivement, arrêts *Madgett et Baldwin* et *ISt*, précités à la note 21.

31 — Arrêt du 16 octobre 2008, *Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, Rec. p. I-7821, points 26 et suiv.). Je note que, dans cette affaire, la Commission a considéré que ladite disposition devait être interprétée «non pas de manière littérale, mais, afin de garantir une application effective de l'exonération qu'elle prévoit, en fonction de la prestation de services en cause et qu'il faut, dès lors, prendre en considération non seulement le destinataire formel ou légal de cette prestation, mais aussi son destinataire concret ou bénéficiaire effectif» (voir point 25 de l'arrêt).

48. Il est crucial à cet égard de noter que le fait d'exclure de l'application du régime de la marge bénéficiaire la vente de forfaits de voyages ou de vacances par une agence de voyages ou un organisateur de circuits touristiques à une autre agence de voyages qui les revendra irait directement à l'encontre des deux objectifs que – ce qui est constant dans la présente procédure – le régime devait atteindre.

49. La Cour a reconnu l'objectif visant à adapter les règles de droit commun concernant le lieu d'imposition, la base d'imposition et la déduction de la taxe en amont afin de tenir compte de la multiplicité et de la localisation des prestations fournies dans un forfait de voyage ou de vacances, impliquant des difficultés pratiques pour ces entreprises, qui seraient de nature à entraver l'exercice de leur activité³². Lorsque l'agence de voyages A compose un forfait comprenant, par exemple, un voyage en autocar dans plusieurs États membres, avec hébergement, repas au restaurant et visites d'attractions touristiques dans chacun d'entre eux, et qu'elle vend ce forfait à l'agence de voyages B, qui le revend à la personne physique qui participera au voyage, les difficultés pratiques qui s'ensuivent sont toutes rencontrées par A, non par B. Même si le lieu de l'opération constituée par la vente de A à B n'est pas l'État membre dans lequel B est établi, les difficultés de B ne sont en principe pas plus importantes que celles rencontrées lors d'une prestation transfrontalière simple – c'est-à-dire la nécessité d'obtenir un remboursement ou une déduction de la taxe payée en amont sur une transaction dans un autre État membre. La seule situation de B ne justifie pas nécessairement l'application d'un régime particulier de la marge bénéficiaire. A, en revanche, doit faire face à une taxe en amont sur divers services à différents taux dans différents États membres – précisément la situation que le régime de la marge bénéficiaire a pour objectif de simplifier. Cependant, selon l'approche fondée sur le voyageur que défend la Commission dans la présente procédure, seul B bénéficiera du régime, tandis que A n'en bénéficiera pas.

50. Des considérations similaires s'appliqueront au regard du second objectif, visant à assurer que le produit de la TVA soit correctement alloué à l'État membre dans lequel le service correspondant est effectivement fourni et reçu. Si, dans l'exemple qui précède, le régime de la marge bénéficiaire n'est pas appliqué à la vente de A à B, A récupérera les montants de TVA imposés sur des services fournis aux touristes dans les États membres visités, ce qui peut résulter en un paiement net à celui-ci de la plupart sinon de la totalité de ces montants³³ et en une perte de recettes de TVA dans ces États membres. Bien qu'harmonisée au niveau de l'Union, la TVA est une taxe nationale, prélevée dans chaque État membre selon les propres taux de celui-ci et selon ses règles détaillées. L'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2006/112 la qualifie d'«impôt général sur la consommation». Bien que le titre V (articles 31 à 61) de la directive 2006/112 établisse des règles particulières concernant le lieu des opérations en présence d'un élément transfrontalier, il est inhérent à la notion d'impôt sur la consommation que celui-ci devrait se concrétiser au moment et au lieu de la consommation effective (c'est-à-dire pour une taxe non cumulative, mais prélevée sur des opérations successives comme la TVA, la consommation finale, au bout de la chaîne des livraisons). Dans la situation examinée, les services pertinents sont tous les deux physiquement fournis et consommés dans le même État membre. L'élément transfrontalier est, en ce qui concerne ces services, essentiellement artificiel – dans l'État membre de A sont fournis les services de A, non ceux des prestataires de services dans les États membres visités. Il serait donc contraire, non seulement aux objectifs du régime de la marge bénéficiaire, mais également à un principe fondamental du système commun de TVA que ce régime a pour objet de défendre, que les recettes découlant de la consommation dans un État membre accroissent le bénéfice d'un autre État membre dans lequel aucun des services donnant directement lieu à cette consommation n'a été fourni.

32 — Voir jurisprudence citée à la note 14 ci-dessus.

33 — Ce n'est que si A est immatriculé à la TVA dans chacun de ces États membres et y fournit des prestations sur lesquelles la TVA en aval excède la totalité de la TVA acquittée par lui en amont que ce ne sera pas le cas. Cependant, même alors, il y aurait un flux de recettes de TVA en provenance des États membres dans lesquels les services ont été effectivement fournis et consommés vers l'État membre dans lequel A est établi, qui collecterait la taxe en aval sur sa vente à B.

51. Il est vrai que les dérogations au régime général doivent être interprétées strictement, mais, comme les États membres l'ont souligné, cela ne signifie pas que les termes utilisés doivent être interprétés d'une manière qui les priverait de leurs effets. En l'occurrence, c'est précisément le résultat qu'entraînerait l'interprétation proposée par la Commission³⁴.

52. Sur cette base, je ne peux que conclure non seulement que l'approche fondée sur le client permet mieux que l'approche fondée sur le voyageur de réaliser les objectifs du régime de la marge bénéficiaire, mais aussi que la seconde fait en réalité obstacle à ces objectifs dans des situations comme celles dans lesquelles la Commission prétend qu'elle devrait être appliquée. Une telle conclusion me semble suffire à justifier le rejet des recours de la Commission dans toutes ces affaires (étant entendu que, dans l'affaire C-189/11, Commission/Espagne, trois autres questions restent à examiner).

53. Cela dit, il peut être utile de mentionner brièvement d'autres arguments principaux soulevés par les États membres défendeurs qui étayaient également ce point de vue et de répondre à certains arguments de la Commission.

54. Premièrement, les États membres mettent l'accent sur le principe de neutralité fiscale inhérent au système TVA, en ce sens que la TVA ne devrait pas être appliquée d'une manière qui fausse la concurrence entre les fournisseurs³⁵. Ils soulignent que, du fait que (comme je l'ai expliqué aux points 49 et 50 ci-dessus) l'interprétation de la Commission n'atténue pas les difficultés d'ordre pratique et administratif qu'entraîne la composition d'un forfait de voyage lorsque celui-ci est vendu à une autre agence de voyages, cette interprétation favorise les plus grands organisateurs de circuits touristiques et agences de voyages par rapport aux plus petits, qui sont moins susceptibles de posséder les ressources nécessaires pour faire face à ces difficultés. Ces derniers sont dès lors moins en mesure de composer des forfaits pour les vendre à d'autres agences de voyages. L'interprétation de la Commission implique en outre, de manière injustifiable, l'application différenciée de la TVA aux livraisons et aux prestations d'un assujetti selon l'identité de son client plutôt que selon un critère lié à la livraison ou à la prestation, ou encore au fournisseur.

55. Je partage cette appréciation. En raison de leur taille, les agences plus importantes seront avantagées également d'autres manières par rapport aux agences plus petites, mais l'application des règles de TVA ne devrait pas ajouter de discriminations supplémentaires. Il est également vrai que le principe de neutralité, entendu en ce sens, n'est pas une règle de droit primaire pouvant déterminer la validité d'une disposition, mais un principe d'interprétation qui doit être appliqué parallèlement à d'autres principes de cette nature³⁶. En l'espèce, cependant, son application étaye la conclusion à laquelle je suis parvenue sur la base du principe requérant qu'une disposition dont la signification n'est pas claire (particulièrement en présence de versions linguistiques divergentes) doit être interprétée à la lumière de l'objectif et de l'économie générale des règles dont il fait partie.

56. Deuxièmement, la Commission a fait valoir que l'expression «en leur propre nom» figurant à l'article 306 de la directive 2006/112 est redondante si l'approche fondée sur le client est adoptée, étant donné que les agences de voyages agissent toujours en leur propre nom à l'égard de leurs clients (sinon, les personnes à l'égard desquelles elles agissent ne seraient pas leurs clients).

57. Cet argument paraît faible. S'il est vrai qu'un terme ou une expression utilisés dans un texte légal devraient en principe être censés remplir une fonction propre, je ne peux pas admettre qu'une interprétation qui ne fait qu'éviter la redondance devrait prévaloir sur une autre qui sert beaucoup plus clairement l'objectif envisagé de la réglementation dans son ensemble. La redondance n'est pas absente de la législation. En l'espèce, l'expression «en leur propre nom» peut être aisément considérée

34 — Voir point 32 ci-dessus.

35 — Pour l'autre sens de la neutralité fiscale dans le contexte de la TVA, voir note 40 ci-dessous.

36 — Voir arrêt du 19 juillet 2012, Deutsche Bank (C-44/11, point 45).

comme une anticipation de l'exclusion dans la phrase suivante des agences de voyages qui agissent uniquement en qualité d'intermédiaires. J'observe, en outre, que la proposition de 2002 de la Commission de modification de l'article 26 de la sixième directive, qui est censée mettre en œuvre l'approche fondée sur le client, utilise encore l'expression «dans la mesure où ces agences agissent en leur propre nom à l'égard du voyageur» – conservant donc l'expression prétendument redondante.

58. Troisièmement, la Commission fait valoir que la définition de la «marge» dans l'article 308 de la directive 2006/112 est impraticable si l'approche fondée sur le client est adoptée. Si l'agence de voyages A compose un forfait et le vend à l'agence de voyages B, qui le vend à un voyageur, comment la marge de A peut-elle correspondre à la différence entre le prix hors TVA payé par le voyageur et le coût effectif supporté par A pour les livraisons de biens et les prestations de services d'autres assujettis profitant directement au voyageur, si le prix payé par le client n'inclut pas seulement la marge de A, mais également celle de B?

59. Si, dans l'état actuel de la réglementation, le terme «voyageur» devait, comme je le pense, être interprété largement afin d'inclure différentes sortes de clients, et en particulier les autres agences de voyages, le problème disparaîtrait³⁷. En outre, comme les États membres l'ont souligné, les termes «à payer par le voyageur» ne sauraient être interprétés littéralement dans ce contexte³⁸.

60. Quatrièmement, la Commission fait référence à l'arrêt du 6 octobre 2005, *Commission/Espagne*, précité³⁹, en ce sens que les États membres ne peuvent pas s'écarter des dispositions expressément prévues par les directives TVA afin d'obtenir un résultat plus conforme aux objectifs généraux de cette réglementation.

61. Ici encore, j'estime avec les États membres que la jurisprudence ne fait pas obstacle à une interprétation permettant d'obtenir un tel résultat, à moins qu'elle ne contredise une disposition claire et univoque. Les dispositions en cause dans la présente procédure ne sont pas, comme cela a été largement démontré, univoques.

62. Finalement, il convient de reconnaître toutefois que l'approche fondée sur le client ne constitue pas une panacée pour toutes les imperfections éventuelles du régime de la marge bénéficiaire. Son inconvénient majeur est présenté par la Commission dans l'exposé des motifs de sa proposition de modification de la sixième directive:

«Plusieurs États membres ont également évoqué la question des voyages d'affaires et le problème qu'elle pose aux entreprises qui sont concrètement les consommateurs finals des voyages à forfait et qui, en vertu des nouvelles dispositions de l'article 26 qui sont proposées, ne seront pas en mesure de déduire la TVA en amont résiduelle. Si elles commandent un voyage à forfait auprès d'une agence de voyages, elles se verront facturer un prix TVA comprise et elles ne pourront dès lors pas déduire le montant de cette TVA, alors que le voyage à forfait est utilisé à des fins professionnelles. Cela donnera lieu à la perception de TVA résiduelle au stade de la consommation intermédiaire, ce qui est contraire au principe fondamental de neutralité du système communautaire de TVA»⁴⁰.

37 — La Commission remédie à cette difficulté dans les propositions de modification de l'article 26 de la sixième directive, essentiellement en remplaçant le terme «voyageur» par le terme «client» dans l'ensemble de l'article 26, paragraphe 3 (correspondant à la dernière phrase de l'article 26, paragraphe 2, dans la version non modifiée; il y a également d'autres modifications, mais elles n'ont pas d'incidence particulière sur la question examinée ici). Cela démontre, à mon avis, la nature très artificielle de l'objection.

38 — Voir point 31 ci-dessus.

39 — Note 18 ci-dessus. La Commission cite également l'arrêt du 8 mai 2003, *Seeling* (C-269/00, Rec. p. I-4101, point 54).

40 — Document cité à la note 9, point 2, avant-dernier paragraphe. Le principe de neutralité qui est visé ici s'entend en ce sens que la TVA devrait être neutre quant à ses effets sur les assujettis, qui ne doivent pas supporter eux-mêmes la taxe.

63. Ce problème, bien que reconnu, n'est pas pris en considération dans la modification proposée. Dans la présente procédure, la Commission présente une interprétation selon laquelle le terme «voyageur» inclurait les sociétés achetant des voyages d'affaires – appliquant donc, en fait, l'approche fondée sur le client à cet égard (et fixant, ce faisant, une TVA résiduelle à un stade intermédiaire).

64. Le problème ne pourrait être évité que si l'approche fondée sur le voyageur était adoptée dans son interprétation la plus stricte, le régime de la marge bénéficiaire n'étant appliqué que dans le cas où le client de l'agence de voyages est une personne physique consommant les services vendus. Si le client était une personne morale assujettie, le régime normal s'appliquerait et, si les services acquis étaient utilisés à des fins strictement commerciales et constituaient des composantes de coûts des opérations taxables en aval de l'entreprise, la totalité de la TVA sur ces services, outre celle grevant la marge bénéficiaire de l'agence de voyages, pourrait être déduite de la taxe en aval, ainsi le principe de la neutralité fiscale pour les assujettis serait respecté.

65. Ce n'est toutefois pas l'interprétation que la Commission propose pour l'approche fondée sur le voyageur. En outre, les objectifs du régime de la marge bénéficiaire sont justement, les parties s'accordent sur ce point, de simplifier les procédures et d'assurer l'allocation correcte des recettes de TVA. Rien n'indique que l'intention ait également été de garantir la pleine déductibilité de la taxe en amont sur les services de voyage utilisés pour des opérations commerciales taxables, même si cela aurait été un objectif souhaitable.

66. L'existence du problème que j'ai décrit ne me conduit donc pas à réviser ma conclusion que l'approche fondée sur le client devrait être adoptée, selon une interprétation correcte du régime de la marge bénéficiaire, et qu'il convient dès lors de rejeter les recours de la Commission en ce qu'ils visent à voir constater que, en permettant aux agences de voyages d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire à la fourniture de services de voyage à des personnes autres que des voyageurs, les États membres ont manqué aux obligations qui leur incombent en vertu des articles 306 à 310 de la directive 2006/112.

Les dépens

67. Aux termes de l'article 138, paragraphe 1, du règlement de procédure de la Cour, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. Tous les États membres défendeurs ont conclu à la condamnation aux dépens. Conformément à l'article 140, paragraphe 1, du règlement de procédure, les États membres qui interviennent au litige supportent leurs propres dépens.

Conclusion

68. Eu égard aux considérations qui précèdent, je propose à la Cour – sans préjudice de l'analyse que j'expose et des conséquences que j'en tire dans mes conclusions séparées dans l'affaire C-189/11 concernant les autres griefs adressés au Royaume d'Espagne – de:

- rejeter les recours de la Commission européenne,
- condamner la Commission aux dépens encourus par les États membres en tant que défendeurs, et
- ordonner aux États membres de supporter leurs dépens encourus en tant qu'intervenants.

Annexe I

Articles 306 et 310 de la directive 2006/112 (italiques ajoutées)

«Article 306

1. Les États membres appliquent un régime particulier de la TVA aux opérations des agences de voyages conformément au présent chapitre, 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 de biens et des prestations de services d'autres assujettis.

Le présent régime particulier n'est pas applicable aux agences de voyages qui agissent uniquement en qualité d'intermédiaire et auxquelles s'applique, pour calculer la base d'imposition, l'article 79^[41], premier alinéa, point c).

2. Aux fins du présent chapitre, les organisateurs de circuits touristiques sont considérés comme agences de voyages.

Article 307

Les opérations effectuées, dans les conditions prévues à l'article 306, 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*.

La prestation unique 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.

Article 308

Pour la prestation de services unique fournie par l'agence de voyages, est considérée comme base d'imposition et comme prix hors TVA, au sens de l'article 226, point 8), la marge de l'agence de voyages, c'est-à-dire la différence entre le montant total, hors TVA, à payer par le *voyageur* et le coût effectif supporté par l'agence de voyages pour les livraisons de biens et les prestations de services d'autres assujettis, dans la mesure où ces opérations profitent directement au *voyageur*.

Article 309

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 153.

Si les opérations visées au premier alinéa 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.

41 — L'article 79, premier alinéa, sous c), concerne l'utilisation d'un compte de passage pour le remboursement des frais exposés au nom et pour le compte d'un acheteur ou preneur.

Article 310

Les montants de la TVA qui sont portés en compte à l'agence de voyages par d'autres assujettis pour les opérations qui sont visées à l'article 307 et qui profitent directement au *voyageur* ne sont ni déductibles, ni remboursables dans aucun État membre.»

Annexe II

Article 26 de la sixième directive (italiques ajoutées)

«Régime particulier des agences de voyages

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)^[42] 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.»

42 — L'article 11, A, paragraphe 3, sous c), était le prédécesseur de l'article 79, premier alinéa, sous c).

Annexe III

Terminologie utilisée dans les différentes versions linguistiques

Sixième directive	BG ⁴³	CS	DA	DE
Article 26, paragraphe 1	получател (destinataire, bénéficiaire)	zákazník (client)	rejsende (voyageur)	Reisender (voyageur)
Article 26, paragraphe 2, première phrase	пътуващо лице (voyageur)			
Article 26, paragraphe 2, troisième phrase	пътуващо лице/турист (voyageur/ touriste)			
Article 26, paragraphe 4	Турист (touriste)			
Directive 2006/112	BG	CS	DA	DE
Article 306	клиент (client)	cestující (voyageur)	rejsende (voyageur)	Reisender (voyageur)
Article 307	пътуващо лице (voyageur)			
Article 308				
Article 310				

⁴³ – La sixième directive ayant été abrogée avant l'adhésion de la République de Bulgarie à l'Union européenne, la version en bulgare n'est pas une traduction officielle.

Sixième directive	EL	EN	ES	ET
Article 26, paragraphe 1	ταξιδιώτης (voyageur)	customer (client)	viagero (voyageur)	klient (client)
Article 26, paragraphe 2, première phrase		traveller (voyageur)		reisija (voyageur)
Article 26, paragraphe 2, troisième phrase				
Article 26, paragraphe 4				
Directive 2006/112	EL	EN	ES	ET
Article 306	ταξιδιώτης (voyageur)	customer (client)	viagero (voyageur)	reisija (voyageur)
Article 307		traveller (voyageur)		
Article 308				
Article 310				

Sixième directive	FI	FR	HU	IT
Article 26, paragraphe 1	matkustaja (voyageur)	voyageur	utas (voyageur)	viaggiatore (voyageur)
Article 26, paragraphe 2, première phrase				
Article 26, paragraphe 2, troisième phrase				
Directive 2006/112	FI	FR	HU	IT
Article 306	asiakas (client)	voyageur	utas (voyageur)	viaggiatore (voyageur)
Article 307				
Article 308	asiakas (client)		utazó (voyageur)	
	matkustaja (voyageur)			
Article 310	matkustaja (voyageur)		utas (voyageur)	

Sixième directive	LT	LV	MT	NL
Article 26, paragraphe 1	klientas (client)	klients (client)	klienti (client)	reiziger (voyageur)
Article 26, paragraphe 2, première phrase	keleivis (voyageur)	ceļotājs (voyageur)	vjaġġatur (voyageur)	
Article 26, paragraphe 2, troisième phrase				
Directive 2006/112	LT	LV	MT	NL
Article 306	keleivis (voyageur)	ceļotājs (voyageur)	konsumatori (consommateur)	reiziger (voyageur)
Article 307			vjaġġatur (voyageur)	
Article 308				
Article 310				

Sixième directive	PL	PT	RO ⁴⁴	SK
Article 26, paragraphe 1	klient (client)	cliente (client)	client (client)	zákazník (client)
Article 26, paragraphe 2, première phrase	podrožný (voyageur)	viajante (voyageur)	călător (voyageur)	turista (tourist)
Article 26, paragraphe 2, troisième phrase				
Article 26, paragraphe 4				cestující (voyageur)
Directive 2006/112	PL	PT	RO	SK
Article 306	nabywca (acquéreur)	cliente (client)	client (client)	zákazník (client)
Article 307	turysta (touriste)			
Article 308				
Article 310				

⁴⁴ – La sixième directive ayant été abrogée avant l’adhésion de la Roumanie à l’Union, la version en roumain n’est pas une traduction officielle.

Sixième directive	SL	SV
Article 26, paragraphe 1	naročniki (client)	kunder (clients)
Article 26, paragraphe 2, première phrase	potnik (voyageur)	resande (voyageur)
Article 26, paragraphe 2, troisième phrase		
Article 26, paragraphe 4		
Directive 2006/112	SL	SV
Article 306	potnik (voyageur)	kunder (clients)
Article 307		resande (voyageur)
Article 308		
Article 310		

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M^{ME} ELEANOR SHARPSTONprésentées le 6 juin 2013⁴³

Affaire C-189/11

Commission européenne

contre

Royaume d'Espagne

«TVA — Régime particulier des agences de voyages»¹. Je présente aujourd'hui des conclusions jointes dans la présente affaire, ainsi que dans les affaires Commission/Pologne (C-193/11), Commission/Italie (C-236/11), Commission/République tchèque (C-269/11), Commission/Grèce (C-293/11), Commission/France (C-296/11), Commission/Finlande (C-309/11) et Commission/Portugal (C-450/11). Lesdites conclusions portent sur une seule question, commune aux huit affaires (et la seule question qui se pose dans les sept autres affaires): celle de savoir si, selon une interprétation correcte de la directive 2006/112/CE⁴⁴, le régime particulier TVA de la marge bénéficiaire pour les agences de voyages (ci-après le «régime de la marge bénéficiaire») visé aux articles 306 à 310 de ladite directive s'applique, que le client soit effectivement le voyageur ou non (ci-après l'«approche fondée sur le client»), ou bien s'il ne s'applique que lorsque le client est le voyageur (ci-après l'«approche fondée sur le voyageur»).

2. Pour un exposé du cadre juridique formé par la réglementation de l'Union sur le régime de la marge bénéficiaire, du déroulement des procédures d'infraction et de tous les aspects relatifs à la question commune aux huit affaires, je renvoie auxdites conclusions, dans lesquelles j'ai conclu qu'il conviendrait de rejeter les actions de la Commission européenne, en ce qu'elles visent à faire constater que, en permettant aux agences de voyages d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire lorsqu'elles fournissent des voyages à des personnes autres que des voyageurs, les États membres ont manqué aux obligations qui leur incombent en vertu des articles 306 à 310 de la directive 2006/112 (pour le texte de ces dispositions ainsi que de l'article 26 de la sixième directive, voir annexes I et II de mes conclusions jointes).

3. Dans les présentes conclusions, j'examine trois autres questions soulevées par la Commission, qui ne portent que sur la législation espagnole relative au régime de la marge bénéficiaire et ne sont pas liées à la question principale ni à aucune des sept autres procédures d'infraction. Elles concernent, respectivement, l'exclusion du régime de la marge bénéficiaire de situations dans lesquelles les agences détaillantes vendent des voyages à forfait organisés par des agences grossistes⁴⁵, l'indication du montant de TVA compris dans le prix et la détermination de la base d'imposition pour une période d'imposition. Je n'exposerai ici que le cadre juridique et les arguments pertinents pour ces questions.

43 — Langue originale: l'anglais.

44 — Directive du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1). Les articles 306 à 310 de la directive 2006/112 ont remplacé 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»).

45 — Les agences de voyages grossistes organisent des forfaits de voyages, mais ne les vendent pas directement au public. Elles les vendent soit aux agences de voyages détaillantes qui revendent alors les forfaits (en leur propre nom) au public, ou encore au public par l'intermédiaire d'agences détaillantes qui n'agissent (au nom des agences grossistes) qu'en qualité d'intermédiaires.

La réglementation de l'Union

4. L'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive 2006/112 s'énonce comme suit:

«Le principe du système commun de TVA est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des opérations intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

À chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.

Le système commun de TVA est appliqué jusqu'au stade du commerce de détail inclus.»

5. L'article 73 de la directive 2006/112 dispose que:

«Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77^[46], la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.»

6. Les articles 168 et 169 de la directive 2006/112 font partie de ceux qui régissent le droit de déduire la taxe payée en amont. En substance, aux termes de l'article 168, lorsqu'un assujetti utilise des biens ou des services fournis par un autre assujetti pour les besoins de ses opérations taxées en aval, toutes dans le même État membre, il a le droit de déduire la TVA due ou acquittée par lui sur la fourniture de ces biens ou services de la TVA dont il est redevable. L'article 169 ajoute d'autres opérations pour les besoins desquelles les biens et services en amont peuvent être utilisés, afin d'ouvrir le droit de déduire la TVA payée de la taxe en aval. Celles-ci comprennent, sous a), les opérations effectuées en dehors de l'État membre dans lequel cette taxe est due ou acquittée, qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées dans cet État membre. À cet égard, aux termes de l'article 5, sous a), de la directive 2008/9/CE⁴⁷, chaque État membre rembourse à tout assujetti non établi dans cet État membre la TVA qui lui a été portée en compte dans cet État membre, dans la mesure où les biens et services en question sont utilisés pour les besoins, notamment, des opérations visées à l'article 169, sous a), de la directive 2006/112.

7. Conformément à l'article 220 de la directive 2006/112, tout assujetti doit s'assurer qu'une facture est émise, notamment, pour les livraisons de biens ou les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti ou pour une personne morale non assujettie.

8. L'article 226 de la directive 2006/112 dispose, en particulier, que:

«Sans préjudice des dispositions particulières prévues par la présente directive, seules les mentions suivantes doivent figurer obligatoirement, aux fins de la TVA, sur les factures émises en application des dispositions des articles 220 et 221:

[...]

46 — Les articles 74 à 77 concernent, essentiellement, la base imposable dans le cas d'«auto-approvisionnement», lorsque l'assujetti utilise des biens ou des services provenant de son activité soumise à la taxation autrement que dans des opérations imposables normales.

47 — Directive du Conseil, du 12 février 2008, définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre (JO L 44, p. 23).

- 10) le montant de TVA à payer, sauf lorsqu'est appliqué un régime particulier pour lequel la présente directive exclut une telle mention;

[...]»

La législation espagnole

9. La loi n° 37/1992 est le texte législatif de base en matière de TVA en Espagne. Les articles 141 à 147 régissent le régime de la marge bénéficiaire. La Commission cite les dispositions suivantes:

«Article 141

1. Le régime particulier pour les agences de voyages est applicable:

1. aux opérations effectuées par les agences de voyages lorsqu'elles agissent en leur propre nom à l'égard des voyageurs et utilisent, pour la réalisation du voyage, des biens livrés ou des services fournis par d'autres entreprises ou professionnels.

Aux fins du présent régime particulier, sont considérés comme voyages les services de logement ou de transport fournis conjointement ou séparément et, le cas échéant, avec d'autres services accessoires ou complémentaires à ceux-ci;

2. aux opérations effectuées par des organisateurs de circuits touristiques, pour lesquels les circonstances prévues au point précédent sont réunies;

2. Le régime particulier des agences de voyages n'est pas applicable aux opérations suivantes:

1. les ventes au public, par des agences détaillantes, de voyages organisés par des agences grossistes.

[...]»

«Article 142

Lors des opérations pour lesquelles le présent régime particulier est applicable, les assujettis ne sont pas tenus de consigner séparément sur la facture le montant répercuté qui doit, le cas échéant, être compris comme étant inclus dans le prix de l'opération.

Lors des opérations effectuées pour d'autres entreprises ou professionnels, consistant uniquement en livraisons de biens ou prestations de services réalisées entièrement sur le territoire d'application de la taxe, il est possible que la facture précise, à la demande de l'intéressé et sous le libellé 'montant de TVA compris dans le prix', le résultat de la multiplication du prix total de l'opération par 6, divisé ensuite par 100. Ces montants sont considérés comme des montants directement supportés par l'entreprise ou par le professionnel destinataire de l'opération.»

«Article 146

1. Les assujettis peuvent choisir de fixer la base d'imposition pour chaque opération ou de manière globale pour chaque période imposable.

Ce choix produit des effets sur toutes les opérations relevant du régime particulier effectuées par l'assujetti pendant une période minimale de cinq ans et, sauf déclaration contraire, pendant les années suivantes.

2. La détermination globale pour chaque période d'imposition de la base d'imposition relative aux opérations auxquelles s'applique le régime particulier s'effectuera comme suit:

1. Le coût global réel, taxe comprise, des livraisons de biens ou prestations de services effectuées par d'autres entreprises ou professionnels en faveur de l'agence durant la période d'imposition concernée, et utilisées dans la fourniture du voyage au voyageur, est déduit du prix global, TVA comprise, demandé aux clients pour les opérations pour lesquelles le fait générateur a eu lieu durant la même période.
2. La base imposable globale est déterminée en multipliant le résultat par 100 et en divisant le produit par 100 augmenté du taux normal de la taxe fixé à l'article 90 de la présente loi ^[48].
3. La base d'imposition n'est jamais négative.

Cependant, lorsque la base d'imposition est déterminée globalement, si le montant à déduire excède le montant dont il doit être déduit, la différence peut être ajoutée aux montants à déduire durant les périodes fiscales suivantes.»

La constatation sollicitée

10. J'ai examiné le grief de la Commission concernant l'application de l'approche fondée sur le client dans mes conclusions jointes, où j'ai conclu à son rejet. La Commission demande également à la Cour de déclarer que:

- en excluant du régime de la marge bénéficiaire les ventes au public, par les agences détaillantes agissant en leur propre nom, de voyages organisés par des agences grossistes;
- en autorisant les agences de voyages, dans certaines circonstances, à consigner sur la facture un montant global de TVA qui n'a aucun rapport avec la TVA effectivement répercutée sur le client, et en autorisant ce dernier, pour autant qu'il soit assujetti, à déduire ce montant global de la TVA due;
- en autorisant les agences de voyages, dans la mesure où elles bénéficient du régime particulier, à calculer la base d'imposition de la taxe globalement pour chaque période d'imposition,

le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 73, 168, 169, 226 et 306 à 310 de la directive 2006/112,

et de condamner le Royaume d'Espagne aux dépens.

Exclusion des ventes par les agences de voyages détaillantes de voyages organisés par des agences grossistes

Argument

11. La Commission considère que, conformément à l'article 306 de la directive 2006/112, le régime de la marge bénéficiaire devrait toujours s'appliquer aux «ventes au public par des agences de voyages détaillantes de voyages organisés par des agences grossistes», sauf lorsque les agences détaillantes agissent non pas en leur propre nom, mais en qualité d'intermédiaires. Cependant, l'article 141,

48 — Le taux normal de TVA fixé à l'article 90 est actuellement de 21 %. L'opération consiste donc à multiplier par 100 et à diviser par 121.

paragraphe 2, point 1, de la loi n° 37/1992 exclut *toutes* les ventes de ce type du champ d'application du régime, non seulement selon ses termes clairs, mais également selon l'interprétation des autorités espagnoles elles-mêmes. Interpréter l'article 141, paragraphe 2, point 1, en ce sens qu'il ne concernerait que les cas dans lesquels l'agence de voyages agit au nom d'une autre personne (ce que prétend le Royaume d'Espagne) le priverait de tout effet utile, étant donné que cette situation est déjà prévue à l'article 141, paragraphe 1, point 1. Cela n'expliquerait pas non plus pourquoi la disposition se limite aux cas où ladite autre personne est une agence de voyages grossiste. L'article 141, paragraphe 2, point 1, de la loi n° 37/1992 est, à tout le moins, ambigu et, partant, contraire à l'article 306 de la directive 2006/112.

12. Le Royaume d'Espagne convient que le régime de la marge bénéficiaire devrait s'appliquer de la manière décrite par la Commission. Il prétend que la disposition contestée clarifie simplement le fait que, conformément à l'article 306, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112, les agences de voyages détaillantes ne peuvent pas appliquer le régime lorsqu'elles agissent uniquement en qualité d'intermédiaires, au nom et pour le compte d'agences grossistes. Les interprétations auxquelles la Commission fait référence ne sont pas contraignantes. L'article 141, paragraphe 2, point 1, de la loi n° 37/1992 ne comporte pas d'ambiguïté: du fait que l'article 141, paragraphe 1, point 1, explique que toute opération effectuée par une agence de voyages en son propre nom relève du champ d'application du régime, il est clair que l'article 141, paragraphe 2, point 1, ne peut concerner que les opérations autres que celles effectuées en son propre nom.

Appréciation

13. Le litige ne porte pas, dans le cadre du présent grief, sur l'interprétation de la directive 2006/112, mais sur l'effet de l'article 141, paragraphe 2, point 1, de la loi n° 37/1992, que la Commission considère incompatible avec l'interprétation de la directive sur laquelle les deux parties sont d'accord.

14. Premièrement, je note que le libellé de cette disposition n'indique nullement que son effet se limite aux situations dans lesquelles une agence de voyages détaillante agit uniquement en qualité d'intermédiaire, au nom d'une agence grossiste. Selon son libellé, elle s'applique à toutes les ventes par une agence de voyages détaillante de voyages organisés par une agence grossiste, que l'agence détaillante agisse en qualité d'intermédiaire ou qu'elle achète les services de l'agence grossiste et les vende en son propre nom. Une disposition qui aurait un tel effet serait, les parties sont d'accord sur ce point, contraire à l'article 306 de la directive 2006/112: lorsqu'une agence de voyages agit à l'égard des clients en son propre nom, le régime de la marge bénéficiaire doit être applicable, peu importe qu'elle ait acquis directement les services vendus ou qu'elle les ait obtenus d'une autre agence de voyages ou d'un organisateur de circuits touristiques.

15. La Commission a produit des extraits d'un recueil de précédents en matière de TVA publié par le ministère de l'Économie et des Finances espagnol, faisant état d'avis non contraignants publiés par la direction générale des recettes, qui confirment une interprétation en ce sens que la disposition litigieuse exclut du régime de la marge bénéficiaire non seulement les ventes dans le cadre desquelles l'agence détaillante agit en qualité d'intermédiaire (ce qui est conforme à l'article 306 de la directive 2006/112), mais aussi celles dans le cadre desquelles elle vend en son propre nom (ce qui est contraire audit article).

16. Dans ces circonstances, il me semble que l'argument de la Commission est à première vue fondé et que ce grief devrait être accueilli, à moins que le Royaume d'Espagne ne fournisse des éléments de preuve spécifiques contredisant ceux produits par la Commission, ou une raison déterminante de les rejeter.

17. Le Royaume d'Espagne n'a pas produit d'éléments de preuve. Il affirme que la disposition litigieuse n'est en fait qu'une clarification – non ambiguë – de la règle générale selon laquelle le régime de la marge bénéficiaire n'est pas applicable lorsqu'une agence de voyages n'agit pas en son propre nom; la clarification vise simplement à couvrir la situation spécifique des agences de voyages détaillantes et grossistes. Elle affirme en outre que les avis interprétatifs produits par la Commission sont dépassés et, en tout état de cause, non contraignants.

18. Je ne considère pas que cela suffise à contredire la thèse de la Commission. La disposition litigieuse est, comme le souligne la Commission, à la fois redondante (en ce qu'elle répète une règle déjà établie dans le même article) et inadéquate (en ce qu'elle n'indique pas clairement sa portée) en tant que clarification. L'argument du gouvernement espagnol selon lequel la disposition est sans ambiguïté et ne laisse pas de place à l'interprétation semble fallacieux. La Commission a démontré qu'elle a été interprétée dans le passé d'une manière tout à fait différente de celle dont le gouvernement prétend actuellement qu'elle est interprétée et doit clairement être interprétée. Le fait que les interprétations antérieures ne soient ni contraignantes ni peut-être plus appliquées (bien que cela ne soit pas concrètement prouvé) ne réduit pas l'ambiguïté. En l'absence d'une indication claire et contraignante selon laquelle la disposition ne concerne que les cas dans lesquels l'agence détaillante n'agit pas en son propre nom, mais au nom et pour le compte de l'agence grossiste, les opérateurs vont plus que probablement appliquer l'exclusion du régime de la marge bénéficiaire dans tous les cas couverts par les termes explicites de la disposition.

19. Dès lors, je conclus à ce que le grief soit accueilli.

Indication du montant de TVA compris dans le prix

Argument

20. La Commission conteste deux aspects de l'article 142, deuxième alinéa, de la loi n° 37/1992. Premièrement, cette disposition autorise les agences de voyages à indiquer un «montant de TVA compris dans le prix» d'un voyage, équivalent à 6 % du prix total de ce service, et permet aux clients, pour autant qu'ils soient assujettis, de déduire ce montant lorsque les conditions pour le faire sont remplies. Cependant, selon le régime de la marge bénéficiaire, la seule TVA incluse dans le prix d'un voyage est celle qui est appliquée sur la marge bénéficiaire de l'agence de voyages. Dans sa requête, la Commission affirme que l'agence de voyages est tenue de facturer un prix global, TVA comprise, et qu'aucun montant de TVA ne peut être déduit par le client. En outre, 6 % ne correspond à aucun taux de TVA appliqué en Espagne⁴⁹. Deuxièmement, la disposition en cause est discriminatoire. Elle ne s'applique qu'aux livraisons et aux prestations effectuées en Espagne, de telle sorte qu'aucune déduction n'est possible si elles sont effectuées dans d'autres États membres. L'article 309 de la directive 2006/112, qui ne concerne que les livraisons et prestations effectuées en dehors de l'Union, ne saurait justifier une telle disposition.

21. Le Royaume d'Espagne répond que le régime de la marge bénéficiaire n'exclut pas la déduction de la taxe acquittée en amont lorsque les conditions pertinentes sont remplies. L'article 310 de la directive 2006/112 exclut la déduction des «montants de la TVA qui sont portés en compte à l'agence de voyages par d'autres assujettis pour les opérations [...] et qui profitent directement au voyageur», mais ne concerne pas la taxe due lorsque l'agence fournit un service unique de voyage à son client en faisant

49 — Je note que, selon le document de la Commission intitulé «Taux de TVA appliqués dans les États membres de l'Union européenne» relatif à la situation au 14 janvier 2013, l'Espagne appliquait, par exemple, le taux normal de 21 % à l'hôtellerie et aux entrées dans les parcs récréatifs (le taux pour l'hôtellerie est celui indiqué dans la version anglaise du document, alors que les versions allemande et française indiquent un taux de 10 %; malheureusement, la Commission n'a pas jugé utile d'en publier d'autres versions linguistiques) et un taux réduit de 10 % au transport de personnes et aux services de restaurant et de restauration. 6 % du prix TVA comprise équivaldrait à un taux de TVA d'environ 6,38 %.

application du régime de la marge bénéficiaire. Le montant de TVA dans le prix de ce service devrait donc être déductible conformément aux règles ordinaires. Cependant, rien n'indique comment ce montant devrait être déterminé. La règle adoptée en Espagne vise à résoudre le problème et le fait d'une manière approximative, mais – étant basée sur une analyse statistique – globalement correcte et qui permet aux agences de voyages de maintenir la confidentialité de leurs marges bénéficiaires réelles. La limitation de la règle aux livraisons et aux prestations effectuées en Espagne vise, quant à elle, simplement à exclure les livraisons et prestations effectuées en dehors de l'Union, conformément à l'article 309 de la directive 2006/112.

22. À l'audience, la Commission a quelque peu assoupli sa position rigoureuse selon laquelle, selon le régime de la marge bénéficiaire, l'agence de voyages est tenue de facturer un prix global, TVA comprise et aucun montant de TVA ne peut être déduit par le client. Elle a admis que les dispositions pouvaient être lues en ce sens que la TVA *sur la marge bénéficiaire de l'agence de voyages* peut être indiquée sur la facture⁵⁰ et, lorsque les conditions pour ce faire sont remplies, être déduite par le client. Elle a toutefois considéré qu'il ne s'agirait pas d'une manière habituelle d'opérer pour les agences de voyages, étant donné que cela impliquerait qu'elles divulguent le montant de leur marge bénéficiaire sur la livraison ou la prestation⁵¹.

Appréciation

23. En ce qui concerne l'indication et la déduction possible de la TVA sur la marge bénéficiaire de l'agence de voyages, il me semble que la position adoptée par la Commission à l'audience est préférable à celle qu'elle a exprimée dans ses mémoires. Les articles 306 à 310 de la directive 2006/112 n'expliquent nullement pourquoi les règles ordinaires relatives à la facturation et à la déduction ne devraient pas s'appliquer dans le cadre du régime de la marge bénéficiaire. Il est explicitement prévu que la TVA comprise dans le prix des livraisons et des prestations acquises par l'agence de voyages et qui profitent au voyageur ne peut pas être déduite dans le cadre de ce régime. Par contre, la TVA due sur la marge bénéficiaire de l'agence de voyages n'est exclue nulle part de la déduction, et il devrait être possible à un assujetti de déduire ce montant de la taxe acquittée en amont aux termes des règles ordinaires, lorsque les conditions de la déduction sont remplies. Les articles 306 à 310 ne contiennent pas non plus de dérogation aux conditions des articles 220 et 226 concernant les mentions devant figurer sur une facture émise pour un autre assujetti ou pour une personne morale non assujettie.

24. Je me demande donc si la Commission est allée assez loin à l'audience en considérant une facture indiquant la TVA sur la marge bénéficiaire d'une agence de voyages comme une simple option, peu susceptible d'être utilisée en pratique. À mon sens, il peut être justifié de considérer qu'il s'agit d'une condition.

25. Cependant, ce point n'a pas été discuté devant la Cour et, à mon avis, il ne doit pas être nécessairement tranché afin de statuer sur le présent grief. Je suggérerais donc que la Cour fonde sa décision sur les considérations qui suivent.

26. Premièrement, il est clair que le résultat du calcul exposé à l'article 142, deuxième alinéa, de la loi n° 37/1992 correspondra rarement, voire ne correspondra jamais, à un montant de TVA compris dans le prix. À 6 % du prix TVA comprise, il est peu probable qu'il corresponde au montant total de TVA sur les composantes du forfait de voyage et sur la marge bénéficiaire de l'agence de voyages. Si c'était le cas, permettre au client de déduire cette somme serait contraire à l'article 310 de la directive 2006/112,

50 — A contrario, la Commission a souligné que les articles 325, 332 et 339 s'opposent à ce que le montant de TVA soit indiqué sur des factures établies aux termes d'autres régimes particuliers comparables.

51 — Le souhait des opérateurs de conserver la confidentialité de leurs marges bénéficiaires est donc mentionné par les deux parties à la présente procédure. Cela soulève une question intéressante, mais qui, à mon sens, n'est pas pertinente pour l'issue du recours.

qui exclut la déduction de la TVA sur les composantes d'un forfait de voyage. Il est peut-être plus probable qu'il corresponde au montant de TVA sur la marge bénéficiaire de l'agence de voyages – mais il ne s'agit que d'une «probabilité». Afin qu'un montant quelconque de TVA soit déductible, il doit correspondre exactement – et pas seulement approximativement ou par hasard – au montant de la TVA en aval dont l'opérateur est redevable à l'autorité fiscale. Tout autre résultat serait contraire au principe de la neutralité de la TVA. Il y aurait un gain ou une perte de TVA pour l'un ou l'autre des assujettis concernés ou pour l'autorité fiscale.

27. Deuxièmement – bien que, à mon avis, les considérations qui précèdent suffisent pour accueillir le grief de la Commission à cet égard – l'application de la disposition en cause est clairement limitée aux livraisons et aux prestations effectuées en Espagne et non à celles effectuées dans l'Union. De plus, la Commission a produit des décisions de l'autorité fiscale établissant que la limitation est effectivement appliquée en ce sens et n'exonère pas seulement les livraisons et prestations effectuées en dehors de l'Union, conformément à l'article 309 de la directive 2006/112. Donc, même si la disposition en cause était par ailleurs conforme aux règles relatives au régime de la marge, elle serait discriminatoire par rapport aux services fournis dans les États membres autres que l'Espagne.

28. Dès lors, je conclus à ce qu'il soit fait droit à ce grief.

Calcul de la base d'imposition pour la période d'imposition

Argument

29. La Commission fait valoir qu'aucune disposition de la directive 2006/112 n'autorise les États membres à permettre aux agences de voyages appliquant le régime de la marge bénéficiaire de calculer une seule marge bénéficiaire pour toutes les opérations de forfait de voyage durant une période d'imposition donnée, comme le prévoit l'article 146 de la loi n° 37/1992. Les articles 73 et suivants de la directive 2006/112 font référence à la base d'imposition correspondant aux livraisons de biens et aux prestations de services individuels, et ces dispositions s'appliquent dans le régime de la marge bénéficiaire, dans la mesure où celui-ci n'y déroge pas⁵². La possibilité d'un calcul global est envisagée dans les modifications à l'article 26 de la sixième directive proposées par la Commission⁵³, mais elle n'existe pas dans l'état actuel de la directive 2006/112. L'article 318 de ladite directive permet effectivement aux États membres de prévoir une simplification similaire dans le cadre du régime de la marge bénéficiaire pour les assujettis-revendeurs, mais il n'y a pas d'équivalent pour le régime de la marge bénéficiaire des agences de voyages. L'option introduite dans la législation espagnole pourrait, en outre, entraîner la non-perception de montants de TVA et une réduction des ressources propres de l'Union.

30. Le Royaume d'Espagne considère que le texte de l'article 308 de la directive 2006/112 est suffisamment vaste pour permettre que la marge bénéficiaire de l'agence de voyages soit calculée globalement pour chaque période d'imposition, comme le prévoit la législation espagnole. Les dispositions ont un caractère optionnel, leur objectif est de simplifier les procédures en matière de TVA, et elles sont neutres quant à leur effet sur les recettes.

52 — Voir arrêt du 19 juin 2003, *First Choice Holidays* (C-149/01, Rec. p. I-6289, points 26 et suiv.), à propos de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, qui précédait l'article 73 de la directive 2006/112.

53 — Voir le texte proposé de l'article 26, paragraphe 4, de la proposition de directive du Conseil modifiant la directive 77/388 en ce qui concerne le régime particulier des agences de voyage [COM(2002) 64 final].

Appréciation

31. Même si ce grief n'a pas été longuement argumenté, il me semble que la position de la Commission est correcte en substance, sur la base des dispositions citées. En définissant le principe du système commun de TVA, l'article 1^{er}, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive 2006/112 précise que la TVA est exigible «à chaque opération». L'article 73 définit la base d'imposition par rapport à une livraison ou à une prestation unique. De plus, un système de calcul global pour chaque période d'imposition, avec la possibilité de transférer des montants négatifs à des périodes ultérieures, empêche le client de vérifier quel montant de TVA est compris dans ses opérations en amont et donc de déduire celle-ci, le cas échéant – et j'ai conclu ci-dessus qu'il est à tout le moins possible, sinon obligatoire, dans le régime de la marge bénéficiaire, d'appliquer les règles ordinaires concernant l'indication, sur les factures, de la TVA sur la marge bénéficiaire de l'agence de voyages et sa déduction par le client.

32. Donc, même si je ne suis pas convaincue par l'argument de la Commission relatif à une perte possible pour les ressources propres de l'Union, qu'elle n'a pas étayé par des éléments de preuve, je conclus à ce qu'il soit fait droit à ce grief.

Dépens

33. Aux termes de l'article 138, paragraphe 3, du règlement de procédure de la Cour, si les parties succombent respectivement sur un ou plusieurs chefs, chaque partie supporte ses propres dépens. Toutefois, si cela apparaît justifié au vu des circonstances de l'espèce, la Cour peut décider que, outre ses propres dépens, une partie supporte une fraction des dépens de l'autre partie. En l'espèce, je considère que la Cour devrait rejeter l'action de la Commission en tant qu'elle vise à faire constater que, en permettant aux agences de voyages d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire lorsqu'elles fournissent des voyages à des personnes autres que des voyageurs, le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 306 à 310 de la directive 2006/112, mais faire droit aux trois autres griefs faisant l'objet des présentes conclusions. Il paraît dès lors approprié de condamner le Royaume d'Espagne aux trois quarts des dépens des deux parties, et de condamner la Commission à un quart desdits dépens. Conformément à l'article 140, paragraphe 1, du règlement de procédure, les États membres qui sont intervenus au litige supportent leurs propres dépens.

Conclusion

34. Eu égard aux considérations qui précèdent, ainsi qu'à celles exposées dans mes conclusions jointes dans la présente affaire et dans les affaires Commission/Pologne (C-193/11), Commission/Italie (C-236/11), Commission/République tchèque (C-269/11), Commission/Grèce (C-293/11), Commission/France (C-296/11), Commission/Finlande (C-309/11), et Commission/Portugal (C-450/11), je conclus à ce que la Cour:

— déclare que:

- en excluant du régime particulier de la marge pour les agences de voyages prévu aux articles 306 à 310 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, les ventes au public, par les agences détaillantes agissant en leur propre nom, de voyages organisés par des agences grossistes,
- en autorisant les agences de voyages, dans certaines circonstances, à consigner sur la facture un montant global qui n'a aucun rapport avec la TVA effectivement répercutée sur le client, et en autorisant ce dernier, pour autant qu'il soit assujéti, à déduire ce montant global de la TVA due; et

— en autorisant les agences de voyages, dans la mesure où elles bénéficient du régime particulier, à calculer la base d'imposition de la taxe globalement pour chaque période d'imposition,

le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 73, 168, 169, 226 et 306 à 310 de la directive 2006/112,

- rejette le recours pour le surplus,
- condamne le Royaume d'Espagne aux trois quarts de ses propres dépens ainsi qu'aux trois quarts des dépens de la Commission européenne,
- condamne la Commission à un quart de ses propres dépens ainsi qu'à un quart des dépens du Royaume d'Espagne, et
- décide que les États membres qui sont intervenus au litige supportent leurs propres dépens.