



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

19 décembre 2018*

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Harmonisation des législations fiscales – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Régime particulier des agences de voyages – Fourniture d’une résidence de vacances louée auprès d’autres assujettis – Prestations supplémentaires – Caractère principal ou accessoire d’une prestation – Taux réduits de la taxe – Hébergement mis à disposition par une agence de voyages en son propre nom »

Dans l’affaire C-552/17,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), par décision du 3 août 2017, parvenue à la Cour le 21 septembre 2017, dans la procédure

Alpenchalets Resorts GmbH

contre

Finanzamt München Abteilung Körperschaften,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. T. von Danwitz, président de la septième chambre, faisant fonction de président de la quatrième chambre, M^{me} K. Jürimäe, MM. C. Lycourgos, E. Juhász (rapporteur) et C. Vajda, juges,

avocat général : M. M. Bobek,

greffier : M. K. Malacek, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 11 juillet 2018,

considérant les observations présentées :

- pour Alpenchalets Resorts GmbH, par M^e M. Laukemann, Rechtsanwalt, et M. E. Meilinger,
- pour le gouvernement allemand, par MM. T. Henze et R. Kanitz, en qualité d’agents,
- pour le gouvernement néerlandais, par M^{mes} M. Bulterman et M. Noort, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par M^{me} N. Gossement et M. B.-R. Killmann, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 5 septembre 2018,

* Langue de procédure : l’allemand.

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 98, paragraphe 2, premier alinéa, et de l'article 306 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-près la « directive TVA »).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Alpenchalets Resorts GmbH (ci-après « Alpenchalets ») au Finanzamt München (bureau des impôts de Munich, Allemagne), au sujet de la taxation de la mise à disposition d'hébergements de vacances.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 Aux termes de l'article 98, paragraphes 1 et 2, de la directive TVA, qui relève du titre VIII de celle-ci, intitulé « Taux », les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits et les taux réduits s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III de cette directive.
- 4 Cette annexe III contient la « Liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet des taux réduits visés à l'article 98 », dont le point 12 prévoit :

« [L]'hébergement fourni dans des hôtels et établissements similaires, y compris la fourniture d'hébergement de vacances et la location d'emplacements de camping et d'emplacements pour caravanes ;

[...] »

- 5 Le chapitre 3, intitulé « Régime particulier des agences de voyages » et figurant sous le titre XII de la directive TVA, consacré aux « Régimes particuliers », comprend l'article 306 qui dispose :

« 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, premier alinéa, point c).

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

- 6 L'article 307 de cette directive prévoit :

« 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. »

7 Aux termes de l'article 308 de ladite directive :

« 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. »

8 L'article 309 de la directive TVA dispose :

« Si les opérations pour lesquelles l'agence de voyages a recours à d'autres assujettis sont effectuées par ces derniers en dehors de l'[Union], 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 l'[Union], 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 l'[Union]. »

9 L'article 310 de la directive TVA prévoit :

« 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. »

Le droit allemand

10 L'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), du 21 février 2005 (BGBl. I, p. 386), telle que modifiée par la loi du 22 décembre 2009 (BGBl. I, p. 3950) (ci-après la « loi sur la TVA »), dispose, à son article 12, intitulé « Taux » :

« 1. Le taux de la taxe s'élève à 19 % de la base d'imposition pour toutes les opérations imposables (articles 10, 11, 25, paragraphe 3, ainsi que 25 bis, paragraphes 3 et 4).

2. La taxe est réduite à 7 % pour les opérations suivantes :

[...]

11. La location de chambres d'habitation et de chambres à coucher qu'un opérateur met à disposition aux fins de l'hébergement de courte durée de tiers, ainsi que la location de courte durée d'emplacements de camping. La première phrase ne s'applique pas aux prestations qui ne servent pas directement à la location, même si celles-ci sont rémunérées avec le prix de la location. »

11 L'article 25 de cette même loi, intitulé « Taxation des prestations de voyages », est libellé comme suit :

« 1. Les dispositions suivantes sont applicables aux prestations de voyages d'un opérateur qui ne sont pas destinées à l'entreprise du preneur, dans la mesure où l'opérateur agit, ce faisant, en son propre nom à l'égard du preneur et qu'il utilise des prestations de voyages en amont. La prestation de l'opérateur doit être considérée comme une autre prestation. Si l'opérateur fournit au preneur plusieurs prestations de ce type dans le cadre d'un voyage, celles-ci constitueront une autre prestation

unique. Le lieu de l'autre prestation est déterminé conformément à l'article 3 bis, paragraphe 1. Les prestations de voyages en amont sont des livraisons et d'autres prestations fournies par des tiers qui bénéficient immédiatement au voyageur.

2. L'autre prestation est exonérée dans la mesure où les prestations de voyages en amont qui sont attribuées à celles-ci sont exécutées sur le territoire d'un État tiers. L'opérateur doit établir que la condition de l'exonération est remplie. Le Bundesministerium der Finanzen (ministère fédéral des Finances) peut, avec l'accord du Bundesrat (chambre haute du Parlement), déterminer par ordonnance les modalités par lesquelles l'opérateur doit rapporter cette preuve.

3. La valeur d'une autre prestation correspond à la différence entre le montant payé par le preneur en vue de l'obtention de la prestation et le montant que l'opérateur paie pour les prestations de voyages en amont. La taxe sur le chiffre d'affaires n'entre pas dans la base d'imposition. L'opérateur peut, au lieu de calculer la base d'imposition pour chaque prestation, le faire soit pour des groupes de prestations, soit pour l'ensemble des prestations fournies au cours de l'exercice.

4. Par dérogation à l'article 15, paragraphe 1, l'opérateur n'est pas autorisé à déduire comme taxe collectée en amont les montants de la taxe qui ont été portés à son compte, de manière séparée, pour les prestations de voyages en amont, ainsi que les montants de taxe qui sont dus en vertu de l'article 13 ter. Par ailleurs, l'article 15 n'est pas affecté.

[...] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 12 Au cours de l'année 2011, Alpenchalets a loué des résidences situées en Allemagne, en Autriche et en Italie auprès de leurs propriétaires et les a, ensuite, en son propre nom, données en location de vacances à des clients particuliers. Outre l'hébergement, les prestations comprenaient le nettoyage du logement ainsi que, dans certains cas, un service de blanchisserie et de livraison de petits pains.
- 13 Alpenchalets a calculé la TVA sur le fondement de sa marge bénéficiaire, conformément à l'article 25 de la loi sur la TVA, dont relèvent les prestations de voyages, et a appliqué le taux normal de taxation. Ultérieurement, par sa lettre du 6 mai 2013, elle a demandé la modification de son avis d'imposition et l'application du taux réduit de TVA, au titre de l'article 12, paragraphe 2, de la loi sur la TVA. Cette demande a été rejetée par le bureau des impôts de Munich.
- 14 Alpenchalets a introduit un recours devant le Finanzgericht (tribunal des finances, Allemagne), qui l'a rejeté, au motif que le régime de taxation de la marge bénéficiaire était applicable aux prestations de voyages en cause, en vertu de l'article 25 de la loi sur la TVA, et que l'application du taux réduit de taxation n'était pas possible, car la prestation d'un service de voyages au sens de cette disposition ne figurait pas dans la liste des réductions de taux de TVA énumérées à l'article 12, paragraphe 2, de cette loi.
- 15 Afin de contester cette décision, Alpenchalets a saisi le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne).
- 16 La juridiction de renvoi relève, d'une part, qu'il ressort de l'arrêt du 12 novembre 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), que le régime particulier des agences de voyages est applicable aux prestations d'une agence de voyages qui ne comprennent que le logement. Tout en constatant que cette solution a été confirmée par la jurisprudence ultérieure de la Cour, la juridiction de renvoi s'interroge sur le point de savoir si ladite solution ne devrait pas être réexaminée, à la lumière de l'arrêt du 21 juin 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), dans lequel il est opéré une distinction entre le caractère principal et le caractère accessoire des prestations de services.

- 17 D'autre part, la juridiction de renvoi estime nécessaire de vérifier s'il est possible que, dans l'affaire dont elle est saisie, un taux réduit de TVA soit appliqué, bien que les opérations des agences de voyages, au sens de l'article 306 de la directive TVA, doivent être considérées en tant que telles et, en cette qualité, ne relèvent pas de l'annexe III de cette directive. Selon cette juridiction, dans la mesure où la mise en location d'un logement de vacances en dehors du régime particulier des agences de voyages est soumise au taux réduit de la TVA, il est possible d'admettre l'application de ce même taux réduit pour une prestation similaire qui relève dudit régime particulier.
- 18 Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) Une prestation qui consiste, pour l'essentiel, dans la mise à disposition d'une résidence de vacances, accompagnée de prestations supplémentaires qui ne doivent être qualifiées que de prestations accessoires à la prestation principale, est-elle soumise, conformément à l'arrêt du 12 novembre 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), au régime particulier des agences de voyages prévu à l'article 306 de la directive TVA ?
- 2) Si la première question appelle une réponse affirmative : cette prestation peut-elle être soumise, outre au régime particulier des agences de voyages prévu à l'article 306 de la directive TVA, également à la réduction du taux de taxe applicable à la fourniture d'hébergement de vacances au sens de l'article 98, paragraphe 2, de ladite directive, lu en combinaison avec l'annexe III, point 12, de cette même directive ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

- 19 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 306 à 310 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que la seule mise à disposition par une agence de voyages d'une résidence de vacances louée auprès d'autres assujettis ou une telle mise à disposition d'une résidence de vacances accompagnée de prestations supplémentaires accessoires relève du régime particulier des agences de voyages.
- 20 Il convient, d'abord, d'observer que, en vertu de l'article 306 de la directive TVA, ce régime particulier ne s'applique que dans le cas où l'agence de voyages utilise pour l'organisation du voyage des livraisons de biens et des prestations de services acquis auprès d'autres assujettis (voir, en ce sens, arrêt du 25 octobre 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, points 18 et 21).
- 21 Or, la demande de décision préjudicielle ne contient aucune information sur le point de savoir si les propriétaires ou les exploitants de propriétés, qui ont donné en location les résidences de vacances à Alpenchalets, sont ou non des assujettis à la TVA.
- 22 Ainsi, la Cour ne peut répondre à la première question que sous réserve que ces propriétaires ou ces exploitants de propriétés ont la qualité d'« assujettis à la TVA », ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.
- 23 Comme il ressort du libellé de l'article 306 de la directive TVA ainsi que de la jurisprudence de la Cour, le régime particulier des agences de voyages ne s'applique que dans le cas où une agence utilise, pour la réalisation du voyage, des biens et des prestations de tiers, ce qui signifie que ses propres services, à savoir les services qui n'ont pas été acquis auprès de tiers, mais qui ont été fournis par l'agence elle-même, ne relèvent pas de ce régime (voir, en ce sens, arrêt du 25 octobre 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, points 18, 21, 23 et 27).

- 24 Dans ce contexte, la règle sur la prestation unique évoquée par la juridiction de renvoi et visée au point 18 de l'arrêt du 21 juin 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), laquelle s'applique dans le domaine du droit commun de la TVA, ne saurait affecter l'appréciation de ladite notion dans le contexte du régime particulier de la TVA applicable aux opérations des agences de voyages (voir, en ce sens, arrêt du 25 octobre 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, point 24).
- 25 En ce qui concerne l'application de ce régime particulier à un service de mise à disposition d'une résidence de vacances acquis auprès de tiers, il convient de rappeler, comme l'observe la juridiction de renvoi, que la Cour a constaté, aux points 23 et 24 de l'arrêt du 12 novembre 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), que la seule fourniture du logement par l'agence de voyages peut relever dudit régime particulier. En effet, pour répondre aux besoins de la clientèle, les agences de voyages offrent des formules de vacances et de voyages très diverses, permettant au voyageur de combiner, dans les conditions qu'il détermine, les prestations de transport, d'hébergement et de toute nature que peuvent fournir ces entreprises. L'exclusion du champ d'application de l'article 306 de la directive TVA des prestations fournies par une agence de voyages au seul motif qu'elles comprendraient le seul logement conduirait à un régime fiscal complexe, dans lequel les règles applicables en matière de TVA dépendraient des éléments constitutifs des prestations offertes à chaque voyageur. Un tel régime fiscal méconnaîtrait les objectifs de cette directive.
- 26 Plusieurs arrêts de la Cour ont confirmé cette jurisprudence.
- 27 Dans l'affaire MyTravel (arrêt du 6 octobre 2005, C-291/03, EU:C:2005:591), l'agence de voyages organisait des vacances à prix forfaitaire, comprenant l'hébergement, et assurant le transport en propre, donc par ses propres moyens. Comme il ressort du point 19 de cet arrêt, il était nécessaire d'effectuer la ventilation du prix forfaitaire entre celui relevant du régime particulier et celui des prestations fournies en propre. Faisant cette ventilation, la Cour a reconnu que le régime particulier peut s'appliquer aux seules prestations d'hébergement.
- 28 Il ressort du point 29 de l'arrêt du 13 octobre 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608) que le régime particulier des agences de voyages s'applique à un opérateur économique qui propose à ses clients, contre le paiement d'un forfait, outre des prestations liées à la formation et à l'éducation linguistiques, fournies par ses propres moyens, des prestations acquises auprès d'autres assujettis, telles que le transfert vers l'État de destination et/ou le séjour dans celui-ci. L'incise « et/ou » démontre que l'une de ces prestations est en soi susceptible de suffire pour que ledit régime particulier s'applique.
- 29 Dans son arrêt du 9 décembre 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, point 21), la Cour a jugé que, si toute prestation quelconque fournie par une agence de voyages sans lien avec un voyage ne relève pas du régime particulier de l'article 26 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), les dispositions de cet article 26 étant reprises à l'article 306 de la directive TVA, la fourniture par une agence de voyages d'un logement de vacances relève du champ d'application dudit article 26, même si cette prestation ne comprend que le seul logement et non pas le transport.
- 30 L'ordonnance du 1^{er} mars 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120) ne permet pas d'aboutir à une autre conclusion.
- 31 Premièrement, au point 20 de cette ordonnance, la Cour a clairement confirmé la jurisprudence issue de l'arrêt du 12 novembre 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435).
- 32 Deuxièmement, la Cour s'est bornée à constater, dans cette affaire, que les prestations de transport fournies par un opérateur économique ne peuvent relever de l'article 306 de la directive TVA dès lors que celles-ci sont fournies, par l'entremise d'un sous-traitant, non au voyageur lui-même, mais à des

agences de voyages et que ledit transporteur ne présente aucune autre caractéristique susceptible d'assimiler ses prestations à celles d'une agence de voyages ou d'un organisateur de circuits touristiques.

- 33 Dès lors que la seule fourniture de logements de vacances par l'agence de voyages suffit pour que le régime particulier prévu aux articles 306 à 310 de la directive TVA s'applique, l'importance d'autres livraisons de biens ou de prestations de services, éventuellement accompagnant cette fourniture de logements, ne saurait avoir d'incidence sur la qualification juridique de la situation en cause, à savoir que celle-ci relève du régime particulier des agences de voyages.
- 34 Ainsi, il n'est pas nécessaire d'examiner, le cas échéant, à la lumière de la jurisprudence issue de l'arrêt du 21 juin 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), si lesdites livraisons de biens ou prestations de services et accompagnant la fourniture de logements par l'agence de voyages revêtent un caractère principal ou accessoire.
- 35 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que les articles 306 à 310 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que la seule mise à disposition par une agence de voyages d'une résidence de vacances louée auprès d'autres assujettis ou une telle mise à disposition d'une résidence de vacances accompagnée de prestations supplémentaires, indépendamment de l'importance de ces prestations supplémentaires, constituent chacune un service unique relevant du régime particulier des agences de voyages.

Sur la seconde question

- 36 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 98, paragraphe 2, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la prestation de services des agences de voyages consistant en la fourniture d'hébergements de vacances, relevant de l'article 307 de la directive TVA, peut être soumise à un taux réduit ou à l'un des taux réduits figurant à cette première disposition.
- 37 À cet égard, il convient de rappeler que, selon les termes même de cet article 307, les opérations effectuées, dans les conditions prévues à l'article 306 de cette directive, par l'agence de voyages pour la réalisation du voyage sont considérées, aux fins de leur traitement fiscal, comme une prestation de services unique de l'agence de voyages au voyageur. Il s'ensuit que, dès lors que le service de fourniture d'hébergements de vacances relève du régime particulier des agences de voyages, son traitement fiscal ne suit pas les règles applicables à la fourniture d'hébergements de vacances, mais ce traitement est déterminé par le régime particulier établi par la directive TVA pour la prestation de services unique de l'agence de voyages.
- 38 En outre, il convient de constater que, en vertu de cet article 98, paragraphe 2, le taux réduit ne peut s'appliquer qu'aux biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III de la directive TVA.
- 39 Or, la prestation de services unique de l'agence de voyages au sens de l'article 307 de cette directive n'y figure pas.
- 40 Ainsi, le taux réduit prévu à l'article 98, paragraphe 2, de la directive TVA ne s'applique pas à la fourniture d'hébergements de vacances relevant du régime particulier des agences de voyages.
- 41 Il convient, par conséquent, de répondre à la seconde question que l'article 98, paragraphe 2, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la prestation de services des agences de voyages consistant en la fourniture d'hébergements de vacances, relevant de l'article 307 de cette directive, ne peut être soumise à un taux réduit ou à l'un des taux réduits figurant à cette première disposition.

Sur les dépens

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

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

- 1) **Les 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, doivent être interprétés en ce sens que la seule mise à disposition par une agence de voyages d'une résidence de vacances louée auprès d'autres assujettis ou une telle mise à disposition d'une résidence de vacances accompagnée de prestations supplémentaires, indépendamment de l'importance de ces prestations supplémentaires, constituent chacune un service unique relevant du régime particulier des agences de voyages.**
- 2) **L'article 98, paragraphe 2, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que la prestation de services des agences de voyages consistant en la fourniture d'hébergements de vacances, relevant de l'article 307 de cette directive, ne peut être soumise à un taux réduit ou à l'un des taux réduits figurant à cette première disposition.**

Signatures