

## ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

8 février 2018 (\*)

« Manquement d'État – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 73 – Base d'imposition – Articles 306 à 310 – Régime particulier des agences de voyages – Exclusion de ce régime des ventes aux entreprises assujetties – Détermination globale de la base d'imposition pour une période donnée – Incompatibilité »

Dans l'affaire C-380/16,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 8 juillet 2016,

**Commission européenne**, représentée par M<sup>me</sup> M. Owsiany-Hornung et par M. M. Wasmeier, en qualité d'agents,

partie requérante,

contre

**République fédérale d'Allemagne**, représentée par MM. T. Henze et R. Kanitz, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

soutenue par :

**Royaume des Pays-Bas**, représenté par M<sup>mes</sup> M. K. Bulterman, C. S. Schillemans et B. Koopman, en qualité d'agents,

partie intervenante,

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. C. G. Fernlund (rapporteur), président de chambre, MM. A. Arabadjiev et E. Regan, juges,

avocat général : M. H. Saugmandsgaard Øe,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

### Arrêt

- 1 Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 73 et des 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 (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »), en excluant les services

de voyage fournis à des assujettis, qui les utilisent pour le compte de leur entreprise, du régime particulier de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicable aux agences de voyages et en autorisant celles-ci, dans la mesure où elles sont soumises audit régime, à déterminer la base d'imposition de la TVA de manière globale pour des groupes de services ou pour l'ensemble des services fournis au cours d'une période d'imposition.

## **Le cadre juridique**

### ***Le droit de l'Union***

2 L'article 73 de la directive TVA dispose :

« Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, 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. »

3 Le chapitre 3 de cette directive, intitulé « Régime particulier des agences de voyages », comprend les articles 306 à 310 de ladite directive. Ledit article 306 énonce :

« 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. »

4 L'article 307 de la directive TVA 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. »

5 L'article 308 de cette directive dispose :

« 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. »

6 L'article 309 de ladite directive énonce :

« 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. »

7 L'article 310 de la même directive dispose :

« 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***

8 L'article 25 de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG »), intitulé « Taxation des services de voyages », dispose :

« (1) Les dispositions suivantes sont applicables aux services de voyage d'un entrepreneur qui ne sont pas destinés à l'entreprise du preneur, dans la mesure où l'entrepreneur agit, ce faisant, en son propre nom à l'égard du preneur et qu'il utilise des services de voyage intermédiaires. Le service de l'entrepreneur doit être considéré comme un autre service. [...]

(2) L'autre service est exonéré, dans la mesure où les services de voyage intermédiaires qui y sont relatifs sont exécutés sur le territoire d'un État tiers. La condition de l'exonération doit être prouvée par l'entrepreneur. Le ministère fédéral des finances peut déterminer, avec l'accord du Bundesrat et par voie réglementaire, la manière dont l'entrepreneur doit apporter cette preuve.

(3) La valeur d'un autre service correspond à la différence entre le montant payé par le preneur en vue de l'obtention du service et le montant que l'entrepreneur paie pour les services de voyage intermédiaires. La taxe sur la valeur ajoutée ne fait pas partie de la base d'imposition. L'entrepreneur peut, au lieu de calculer la base d'imposition pour chaque service, le faire soit pour des groupes de services soit pour l'ensemble des services fournis au cours de la période d'imposition.

(4) Par dérogation à l'article 15, paragraphe 1, l'entrepreneur n'est pas autorisé à déduire, comme TVA collectée en amont, les montants de la taxe qui ont été portés à son compte, de manière séparée, pour les services de voyage intermédiaires, ainsi que les montants de taxe qui sont dus en vertu de l'article 13 b. Par ailleurs, l'article 15 n'est pas affecté.

(5) Pour les autres services, l'article 22 s'applique, étant entendu que la comptabilité de l'entrepreneur doit faire apparaître :

1. le montant que le preneur paie pour le service,
2. les montants que l'entrepreneur paie pour les services de voyage intermédiaires,
3. la base d'imposition établie au paragraphe 3 et
4. la manière dont les montants visés aux points 1 et 2 et la base d'imposition établie au paragraphe 3 se répartissent entre services imposables et services exonérés. »

9 En 2010, le Bundesministerium der Finanzen (ministère fédéral des finances, Allemagne) a adopté l'Umsatzsteuer-Anwendungserlass (instruction relative à l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires) (BStBl I p. 846), qui prévoit, à sa section 25.1, paragraphe 2, en ce qui concerne cet article 25 de l'UStG :

« Étant donné que l'article 25 de l'UStG ne s'applique pas si les services de voyage d'un entrepreneur sont destinés à l'entreprise du preneur, les transactions en chaîne [...] et les voyages de gratification [...], en particulier, ne sont pas soumis en amont à la taxation prévue à l'article 25 de l'UStG [...]. Dans ces cas, la taxation est régie par les dispositions générales de l'UStG. [...] »

10 La section 25.3, paragraphe 7, de cette instruction énonce :

« Les facilités en ce qui concerne le calcul de la base d'imposition conformément à l'article 25, paragraphe 3, de l'UStG ne portent pas atteinte à l'obligation de transmettre des déclarations provisoires. Dans la mesure où, dans ces cas, le montant de la marge pour les opérations effectuées au

cours de la période de la déclaration provisoire n'est pas encore établi, rien ne s'oppose à ce que l'entrepreneur s'appuie, dans la déclaration provisoire, sur des estimations de la base d'imposition qui se fondent sur le calcul ou sur des règles d'expérience des années précédentes. Il en va de même dans les cas où, bien que l'entrepreneur détermine la marge pour chaque service, à la fin de la période de déclaration provisoire, le montant du service de voyage intermédiaire n'est pas encore connu pour les services fournis au cours de cette période. Il convient de garantir qu'une fois la base d'imposition établie de manière définitive, il n'y ait pas régulièrement de paiements finaux plus élevés. »

### **La procédure précontentieuse et la procédure devant la Cour**

- 11 Le 28 février 2012, la Commission a adressé une lettre de mise en demeure à la République fédérale d'Allemagne, informant cette dernière que l'exclusion des services de voyages fournis à des entreprises clientes, qui les utilisent pour leur propre compte, du régime particulier de la TVA applicable aux agences de voyages, tel que visé par le chapitre 3 de la directive TVA (ci-après le « régime particulier »), contrevient à cette directive. La République fédérale d'Allemagne y a répondu par une lettre du 24 avril 2012.
- 12 À la lumière de l'arrêt du 26 septembre 2013, Commission/Espagne (C-189/11, EU:C:2013:587), la Commission a adressé à la République fédérale d'Allemagne, le 11 juillet 2014, une lettre de mise en demeure complémentaire portant sur les dispositions de la réglementation allemande en vertu desquelles les agences de voyages sont autorisées à déterminer globalement la base d'imposition pour chaque période d'imposition. La République fédérale d'Allemagne y a répondu le 10 septembre 2014.
- 13 N'étant pas satisfaite des réponses de la République fédérale d'Allemagne, visées aux points 11 et 12 du présent arrêt, la Commission a, le 25 septembre 2015, adressé à la République fédérale d'Allemagne un avis motivé, auquel cet État membre a répondu par une lettre du 10 novembre 2015, estimant qu'il n'avait pas manqué à ses obligations.
- 14 C'est dans ces conditions que la Commission a décidé d'introduire le présent recours.
- 15 Par décision du président de la Cour du 7 novembre 2016, le Royaume des Pays-Bas a été admis à intervenir au soutien des conclusions de la République fédérale d'Allemagne.

### **Sur le recours**

#### ***Sur le premier grief***

##### *Argumentation des parties*

- 16 Par son premier grief, la Commission fait valoir que la République fédérale d'Allemagne a exclu du régime particulier les prestations fournies à des assujettis qui les utilisent pour le compte de leur entreprise, en violation des dispositions des articles 306 à 310 de la directive TVA.
- 17 La Commission se réfère, à cet égard, à l'arrêt du 26 septembre 2013, Commission/Espagne (C-189/11, EU:C:2013:587), du 26 septembre 2013, Commission/Pologne (C-193/11, non publié, EU:C:2013:608), du 26 septembre 2013, Commission/Italie (C-236/11, non publié, EU:C:2013:607), du 26 septembre 2013, Commission/République tchèque (C-269/11, non publié, EU:C:2013:602), du 26 septembre 2013, Commission/Grèce (C-293/11, non publié, EU:C:2013:609), du 26 septembre 2013, Commission/France (C-296/11, non publié, EU:C:2013:612), du 26 septembre 2013, Commission/Finlande (C-309/11, non publié, EU:C:2013:610) et du 26 septembre 2013, Commission/Portugal (C-450/11, non publié, EU:C:2013:611) (ci-après, ensemble, les « arrêts du 26 septembre 2013 »).

- 18 La Commission rappelle que, dans ces arrêts, la Cour a exposé en détail les raisons pour lesquelles la notion de « voyageur » doit être interprétée au sens large de « client » et a jugé que les articles 306 à 310 de la directive TVA doivent être interprétés non pas en ce sens que le régime particulier s'applique uniquement lorsque la prestation est offerte à un consommateur final privé (ci-après l'« approche fondée sur le voyageur »), mais en ce sens que ce régime s'applique également en cas de services fournis à des entreprises assujetties (ci-après l'« approche fondée sur le client »).
- 19 La Commission soutient que, selon les arrêts du 26 septembre 2013, l'approche fondée sur le client est obligatoire et que la réglementation allemande, qui prévoit que le régime particulier n'est pas applicable aux prestations fournies à des entreprises assujetties, n'est pas compatible avec cette approche.
- 20 La réglementation allemande se fonderait sur une interprétation étroite du régime particulier, limité aux ventes effectuées par une entreprise assujettie à un consommateur final privé, soit au secteur dit « Business-to-Consumer » (ci-après le « secteur B2C »), et exclurait son application aux ventes effectuées par une entreprise assujettie à une autre entreprise assujettie, soit au secteur dit « Business-to-Business » (ci-après le « secteur B2B »), contrairement à l'interprétation de la Cour telle qu'elle ressort des points 61 et 62 de l'arrêt du 26 septembre 2013, Commission/Espagne (C-189/11, EU:C:2013:587).
- 21 L'interprétation étroite du régime particulier, défendue par la République fédérale d'Allemagne, ne pourrait prévaloir que si la Cour revenait sur sa jurisprudence, ce qui, selon la Commission, ne serait pas nécessaire.
- 22 La République fédérale d'Allemagne soutient que la réglementation allemande est différente de celles examinées par la Cour dans les arrêts du 26 septembre 2013 et que toutes les questions juridiques soulevées dans le cadre du présent recours en manquement n'ont pas été examinées par la Cour dans ces arrêts.
- 23 La République fédérale d'Allemagne fait valoir que, dans les recours ayant donné lieu à ces arrêts, la Commission reprochait aux États membres concernés de ne pas avoir adopté l'approche fondée sur le voyageur et qu'il ressort desdits arrêts que la Commission n'était pas parvenue à prouver l'existence du manquement reproché.
- 24 Or, dans le présent recours, il reviendrait à la Cour d'examiner si la Commission a prouvé à suffisance que la République fédérale d'Allemagne a violé les articles 306 à 310 de la directive TVA en prévoyant que le régime particulier n'est pas applicable aux services de voyages fournis à des assujettis qui les utilisent pour les besoins de leur entreprise.
- 25 La République fédérale d'Allemagne soutient que les dispositions de l'UStG ne reflètent pleinement ni l'approche fondée sur le voyageur ni celle fondée sur le client. Le législateur allemand aurait choisi une autre voie en limitant le champ d'application du régime particulier au secteur B2C et, par conséquent, en ne l'étendant pas au secteur B2B.
- 26 Pour justifier cette limitation du champ d'application du régime particulier, la République fédérale d'Allemagne fait valoir quatre arguments.
- 27 En premier lieu, l'application du régime particulier aux services fournis à la clientèle commerciale, selon l'interprétation soutenue par la Commission, déboucherait sur une imposition multiple des services de voyages intermédiaires et, partant, violerait le principe de neutralité fiscale.
- 28 En effet, les preneurs assujettis supporteraient la TVA de manière définitive puisqu'ils ne pourraient pas prétendre à une déduction de la totalité de la TVA payée en amont.
- 29 Or, selon la République fédérale d'Allemagne, le régime général, qui permet une déduction complète de la taxe acquittée en amont, vaudrait pour tous les preneurs assujettis, quelle que soit l'activité commerciale qu'ils exercent concrètement, autrement dit indépendamment du fait qu'ils revendent le service de voyages, l'offrent à leurs propres salariés comme voyage de gratification ou l'utilisent eux-

mêmes dans le cadre de voyages d'affaires. Dans toutes ces situations, le principe de neutralité fiscale exigerait que le preneur assujéti soit totalement soulagé de la taxe acquittée en amont.

- 30 En deuxième lieu, l'interprétation du régime particulier défendue par la Commission entraînerait des distorsions de concurrence en incitant les clients assujétis à recourir de préférence aux organisateurs de circuits touristiques qui fournissent eux-mêmes une grande partie des services de voyages sans recourir à des tiers, ou directement aux prestataires de services, tels que les compagnies aériennes ou les gestionnaires d'hôtels, en vue de bénéficier d'un droit à déduction fiscale plus important. Ce détournement au profit des prestataires directs conduirait en outre, sur un marché des voyages fortement axé sur les prix, à priver les clients du niveau de protection plus élevé offert en matière de voyages à forfait par la directive (UE) 2015/2302 du Parlement européen et du Conseil, du 25 novembre 2015, relative aux voyages à forfait et aux prestations de voyages liées, modifiant le règlement (CE) n° 2006/2004 et la directive 2011/83/UE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 90/314/CEE du Conseil (JO 2015, L 326, p.1).
- 31 En troisième lieu, cette application du régime particulier violerait les articles 7, 8 et 16 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, qui consacrent, respectivement, le droit à la protection de la vie privée, le droit à la protection des données à caractère personnel et la liberté d'entreprise, en obligeant les agences de voyages à divulguer leurs marges bénéficiaires sur leurs factures, en application de l'article 220, paragraphe 1, et de l'article 226, paragraphe 8, de la directive TVA.
- 32 Or, la marge bénéficiaire serait une donnée à caractère personnel protégée en vertu des articles 7 et 8 de la charte des droits fondamentaux, à tout le moins lorsque l'agence de voyages est gérée par une personne physique ou par une personne morale dont le nom renferme celui d'une personne physique. La divulgation de cette donnée engendrerait également une entorse à la liberté d'exercer une activité économique, garantie par l'article 16 de cette charte.
- 33 La République fédérale d'Allemagne rappelle que l'article 52, paragraphe 1, de la charte des droits fondamentaux prévoit la possibilité de limiter l'exercice des droits et des libertés prévus par cette charte, sous réserve toutefois de respecter, notamment, le principe de proportionnalité. De l'avis de cet État membre, l'objectif de simplification administrative ne saurait l'emporter sur la protection des droits fondamentaux.
- 34 En quatrième lieu, l'interprétation du régime particulier défendue par la Commission générerait des difficultés pratiques considérables, dans la mesure où la marge bénéficiaire ne serait le plus souvent pas connue à la date d'émission de la facture, les services de voyages intermédiaires étant souvent achetés longtemps à l'avance par contingents importants. Les prestataires en amont, tels que les compagnies aériennes et les prestataires de services hôteliers, octroieraient fréquemment aux agences de voyages des rabais et autres avantages qui dépendent du chiffre d'affaires total réalisé pendant une période donnée, telle qu'une saison touristique. Ces avantages se répercuteraient sur la part des coûts des services concernés dans le prix final et, partant, sur la marge de l'agence de voyages inscrite sur la facture. Cette dernière devrait ainsi faire l'objet d'innombrables rectifications, allant à l'encontre de l'objectif de simplification poursuivi par le régime particulier.
- 35 La République fédérale d'Allemagne reconnaît que, certes, le champ d'application du régime particulier prévu à l'article 25 de l'UStG n'est pas pleinement conforme à l'approche fondée sur le client suivie par la Cour dans ses arrêts du 26 septembre 2013, mais soutient néanmoins qu'il ne saurait en être déduit qu'elle a manqué à ses obligations au regard des articles 306 à 310 de la directive TVA.
- 36 Selon cet État membre, il importe que la Cour vérifie une nouvelle fois, en tenant compte de tous ses arguments, si le régime particulier s'applique uniquement au secteur B2C, comme le prévoit la réglementation allemande, ou s'il s'applique également au secteur B2B.
- 37 Le Royaume des Pays-Bas soutient l'argumentation de la République fédérale d'Allemagne.

*Appréciation de la Cour*

- 38 Aux fins d'examiner le premier grief, il convient de se référer aux arrêts du 26 septembre 2013, en particulier à l'arrêt Commission/Espagne (C-189/11, EU:C:2013:587).
- 39 Il y a lieu de rappeler que, par les recours en manquement ayant donné lieu à ces arrêts, la Commission reprochait aux États membres concernés d'appliquer le régime particulier non pas uniquement en cas de ventes de voyages à des voyageurs, en tant que consommateurs finals, mais à tous types de clients.
- 40 Par ces arrêts, la Cour a rejeté le grief de la Commission et a, ce faisant, validé l'application du régime particulier aux ventes à tous types de clients selon l'approche fondée sur le client, par opposition à l'approche fondée sur le voyageur jugée contraire à la directive TVA (voir, en ce sens, arrêt du 26 septembre 2013, Commission/Espagne, C-189/11, EU:C:2013:587, points 65 et 69).
- 41 Aux points 59 et 60 de l'arrêt du 26 septembre 2013, Commission/Espagne (C-189/11, EU:C:2013:587), la Cour a jugé que l'approche fondée sur le client est celle qui est la mieux à même d'atteindre les deux objectifs de la directive, à savoir la simplification des règles relatives à la TVA applicables aux agences de voyages et la répartition équilibrée entre les États membres des recettes provenant de la perception de cette taxe, en permettant aux agences de voyages de bénéficier de règles simplifiées quel que soit le type de clients auquel elles fournissent leurs prestations et en favorisant, par là même, une répartition équilibrée des recettes entre les États membres.
- 42 Au point 62 de ce même arrêt, la Cour a précisé que, lorsqu'un opérateur organise un voyage à forfait et vend celui-ci à une agence de voyages qui le revend ensuite à un consommateur final, c'est ce premier opérateur qui assume la tâche consistant à combiner plusieurs prestations achetées auprès de divers tiers assujettis à la TVA. Au regard de la finalité du régime particulier, il importe que cet opérateur puisse bénéficier de règles simplifiées en matière de TVA et que celles-ci ne soient pas réservées à l'agence de voyages qui se borne, dans un tel cas, à revendre au consommateur final le forfait qu'elle a acquis auprès dudit opérateur.
- 43 C'est en s'appuyant sur les arrêts du 26 septembre 2013 que la Commission reproche à la République fédérale d'Allemagne d'avoir exclu du régime particulier les services de voyages fournis à des entreprises assujetties qui les utilisent pour le compte de leur entreprise, soit en les revendant à d'autres opérateurs ou à des consommateurs finals, soit en les offrant à leurs propres salariés comme voyages de gratification, soit encore en les utilisant elles-mêmes dans le cadre de voyages d'affaires.
- 44 À cet égard, il convient de relever qu'il n'est pas contesté que, en excluant du régime particulier les services de voyages fournis à des preneurs assujettis qui utilisent lesdits services pour le compte de leur entreprise de la manière indiquée au point précédent, la République fédérale d'Allemagne a ainsi exclu de ce régime le secteur B2B.
- 45 Or, par cette exclusion, la République fédérale d'Allemagne fait obstacle à ce que des entreprises assujetties qui vendent des services de voyages à d'autres entreprises assujetties puissent bénéficier de ce régime et, ce faisant, limite l'application dudit régime d'une manière qui porte atteinte à la finalité de celui-ci, telle que rappelée aux points 41 et 42 du présent arrêt.
- 46 Aucun des arguments développés par la République fédérale d'Allemagne, tels qu'exposés aux points 27 à 34 du présent arrêt, n'est susceptible de conduire la Cour à revenir sur les considérations développées dans ses arrêts du 26 septembre 2013.
- 47 Selon la République fédérale d'Allemagne, l'inclusion dans le champ d'application du régime particulier des ventes relevant du secteur B2B, que défend la Commission, génère des difficultés pratiques considérables, porte atteinte au principe de neutralité de la TVA pour les entrepreneurs, entraîne des distorsions de concurrence et viole la charte des droits fondamentaux.
- 48 S'agissant, premièrement, de l'argument selon lequel l'application du régime particulier aux ventes de voyages entre entreprises assujetties générerait des difficultés pratiques considérables, il convient de rappeler que c'est, précisément, afin de pallier d'importantes difficultés pratiques rencontrées par les agences de voyages au sens de l'article 306 de la directive TVA que le législateur de l'Union a instauré

ce régime (voir, notamment, arrêts du 22 octobre 1998, *Madgett et Baldwin*, C-308/96 et C-94/97, EU:C:1998:496, point 33, et du 13 octobre 2005, *ISt*, C-200/04, EU:C:2005:608, point 21), et que, ainsi qu'il ressort des points 58 à 62 de l'arrêt du 26 septembre 2013, *Commission/Espagne* (C-189/11, EU:C:2013:587), ces difficultés se présentent en cas de ventes relevant tant du secteur B2C que du secteur B2B.

- 49 Il résulte en particulier du point 60 de ce dernier arrêt que l'application du régime particulier aux ventes de voyages à tous types de clients, y compris aux entreprises assujetties, est la mieux à même de répondre aux difficultés rencontrées par les agences de voyages.
- 50 Comme le met en exergue l'existence de difficultés sérieuses soulevée par la République fédérale d'Allemagne, soutenue par le Royaume des Pays-Bas, tous les obstacles pratiques rencontrés par les agences de voyages dans le domaine de la TVA ne sont pas éliminés par l'application du régime particulier aux ventes à des entreprises assujetties. Il importe toutefois de garantir que l'interprétation la plus conforme à la finalité poursuivie par la directive TVA, telle que rappelée par la Cour dans les arrêts du 26 septembre 2013, en particulier dans l'arrêt *Commission/Espagne* (C-189/11, EU:C:2013:587), soit appliquée de manière uniforme par les États membres.
- 51 Deuxièmement, la République fédérale d'Allemagne soutient que l'inclusion, dans le champ d'application du régime particulier, des ventes entre entreprises assujetties porte atteinte au principe de neutralité fiscale selon lequel l'assujetti ne doit pas supporter le poids de la TVA dans le cadre de ses activités économiques.
- 52 À cet égard, il résulte d'une jurisprudence constante que le droit à déduction, prévu à l'article 168, sous a), de la directive TVA, fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité. Il s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont. Le régime des déductions vise, en effet, à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit ainsi la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de celles-ci, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir, notamment, arrêt du 14 septembre 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, points 25 et 26 ainsi que jurisprudence citée).
- 53 Toutefois, il suffit de relever que le régime particulier constitue un régime dérogatoire expressément prévu par le législateur de l'Union pour prendre en compte le caractère spécifique de l'activité des agences de voyages (voir, en ce sens, arrêt du 19 juin 2003, *First Choice Holidays*, C-149/01, EU:C:2003:358, points 21 et 23).
- 54 Selon ce régime, l'opérateur acquitte la TVA sur les diverses prestations qu'il acquiert en amont puis la déduit selon des modalités simplifiées, à la différence des opérateurs soumis au régime général de la TVA. En effet, l'opérateur soumis au régime particulier inclut la TVA acquittée en amont dans le prix facturé en aval à son client et calcule le montant de la TVA conformément aux dispositions de l'article 308 de la directive TVA en retenant comme base d'imposition de la TVA la marge de l'agence de voyages, c'est-à-dire la différence entre le montant total à payer par le client hors TVA et le coût effectif, TVA comprise, qu'il a supporté pour les prestations de services d'autres assujettis (voir, en ce sens, arrêt du 19 juin 2003, *First Choice Holidays*, C-149/01, EU:C:2003:358, point 25).
- 55 Il s'ensuit que la prétendue exception au principe de neutralité de la TVA prévu par le régime général établi par la directive TVA est la conséquence même du mécanisme dérogatoire prévu par le régime particulier, afin de simplifier les règles applicables aux opérateurs concernés. Dès lors, l'inclusion, dans le champ d'application du régime particulier, des ventes entre entreprises assujetties ne saurait être tenue pour contraire au principe de neutralité fiscale.
- 56 Troisièmement, la République fédérale d'Allemagne soutient que l'interprétation du régime particulier défendue par la Commission entraîne des distorsions de concurrence en privilégiant des opérateurs au détriment d'autres, pourtant placés dans des situations comparables.

- 57 À cet égard, il convient de rappeler, tout d'abord, que le principe général d'égalité de traitement, dont le principe de neutralité fiscale est une expression particulière au niveau du droit de l'Union dérivé et dans le secteur particulier de la fiscalité, suppose que les différentes catégories d'opérateurs économiques se trouvant dans une situation comparable soient traités de manière identique afin d'éviter toute distorsion de concurrence dans le marché intérieur (voir, en ce sens, arrêt du 29 octobre 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, point 44).
- 58 Il importe de rappeler, ensuite, que le principe de neutralité fiscale est non pas une règle de droit primaire pouvant déterminer la validité d'une dérogation, mais un principe d'interprétation qui doit être appliqué parallèlement à d'autres principes (voir, en ce sens, arrêt du 19 juillet 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, point 45). Ce principe ne peut aller à l'encontre d'une dérogation expressément prévue par le législateur et porter atteinte à l'effet utile de celle-ci, tel que rappelé au point 41 du présent arrêt.
- 59 Il convient, en outre, de relever que l'exclusion, par la réglementation allemande, des ventes aux entreprises assujetties du bénéfice du régime particulier implique que celles-ci soient soumises aux difficultés rappelées aux points 42 et 48 du présent arrêt. Ce faisant, une telle réglementation tend à favoriser les plus grands organisateurs de voyages par rapport aux plus petits qui sont moins aptes, en raison de moins grandes ressources financières, humaines et technologiques, à faire face à ces difficultés. L'interprétation défendue par la République fédérale d'Allemagne entraîne, par conséquent, elle-même une différence de traitement entre opérateurs.
- 60 La République fédérale d'Allemagne ajoute que le recours privilégié aux prestataires directs conduirait, sur un marché fortement axé sur les prix, à priver les clients du niveau de protection plus élevé offert en matière de voyages à forfait que leur garantit la directive 2015/2302.
- 61 Toutefois, la République fédérale d'Allemagne ne précise aucunement les raisons pour lesquelles le choix délibérément effectué par un client assujetti d'avoir recours à de tels prestataires irait à l'encontre des objectifs poursuivis par cette directive. Cet argument doit donc être écarté.
- 62 Quatrièmement, la République fédérale d'Allemagne fait valoir que l'application du régime particulier aux services fournis à des assujettis, en contraignant les agences de voyages à révéler leur marge à leurs clients assujettis, viole, d'une part, les articles 7 et 8 de la charte des droits fondamentaux, pris ensemble, à savoir respectivement le droit à la vie privée et le droit à la protection des données à caractère personnel ainsi que, d'autre part, l'article 16 de cette charte, relatif à la liberté d'entreprise.
- 63 À cet égard, ainsi que la Commission l'a fait valoir dans son mémoire en réplique, il convient, tout d'abord, de relever que la facture doit seulement faire figurer la marge réalisée pour chaque voyage individuel et qu'une telle marge individuelle ne permet guère, à des concurrents, de tirer des conclusions sur les données commerciales générales de l'agence de voyages concernée.
- 64 S'agissant, ensuite, plus particulièrement de la liberté d'entreprise, la Cour a déjà jugé qu'elle ne constitue pas une prérogative absolue. Elle peut être soumise à un large éventail d'interventions de la puissance publique susceptibles d'établir, dans l'intérêt général, des limitations à l'exercice de l'activité économique (voir, en ce sens, arrêts du 22 janvier 2013, Sky Österreich, C-283/11, EU:C:2013:28, points 45 et 46, ainsi que du 17 octobre 2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, point 28).
- 65 Il importe, enfin, de rappeler que l'article 52, paragraphe 1, de la charte des droits fondamentaux admet que des limitations puissent être apportées à l'exercice des droits et libertés, tels que ceux consacrés aux articles 7, 8 et 16 de cette charte, pour autant que ces limitations sont prévues par la loi, respectent le contenu essentiel desdits droits et libertés et que, dans le respect du principe de proportionnalité, elles sont nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union ou au besoin de protection des droits et libertés d'autrui (arrêts du 9 novembre 2010, Volker und Markus Schecke et Eifert, C-92/09 et C-93/09, EU:C:2010:662, point 65, ainsi que du 17 octobre 2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, point 27).

- 66 À cet égard, dans l'hypothèse où l'obligation imposée aux agences de voyages de divulguer leur marge sur des voyages individuels limiterait les droits fondamentaux invoqués, il importe de relever, en premier lieu, que cette limitation, qui découle d'une obligation expressément prévue par la directive TVA, doit être regardée comme répondant à l'exigence d'inscription dans une loi.
- 67 En deuxième lieu, étant donné que cette obligation concerne uniquement la divulgation de la marge relative à des voyages individuels, il y a lieu de considérer qu'elle ne porte pas atteinte au contenu essentiel des droits invoqués.
- 68 S'agissant, en troisième lieu, du respect du principe de proportionnalité au regard de la poursuite d'un intérêt général, il ressort du considérant 4 de la directive TVA que celle-ci a pour objectif de contribuer à l'instauration d'un marché intérieur en harmonisant les règles relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires au moyen d'un système de TVA qui élimine, dans toute la mesure du possible, les facteurs susceptibles de fausser les conditions de concurrence, tant au plan national que dans l'Union.
- 69 Le régime particulier prévu aux articles 306 à 310 de la directive TVA, et notamment à l'article 308 de celle-ci, contribue à cet objectif en prévoyant une dérogation au régime général instauré par le législateur de l'Union, adaptée au caractère spécifique de l'activité des agences de voyages. À ce titre, tel qu'il a été rappelé au point 41 du présent arrêt, ledit régime vise à simplifier les règles relatives à la TVA applicables aux agences de voyages ainsi qu'à répartir les recettes provenant de la perception de cette taxe de manière équilibrée entre les États membres.
- 70 Ce faisant, ce régime particulier contribue à un objectif d'intérêt général reconnu par l'Union.
- 71 S'agissant du caractère proportionné dudit régime, et tout particulièrement des dispositions de l'article 308 de la directive TVA, au regard de cet objectif, il ressort des arrêts du 26 septembre 2013, notamment des points 58 à 60 de l'arrêt Commission/Espagne (C-189/11, EU:C:2013:587), que l'application du régime particulier non seulement aux ventes réalisées auprès du consommateur final, mais également à celles s'adressant à tous types de clients, y compris aux clients assujettis, est la mieux à même de réaliser l'objectif poursuivi.
- 72 Dans ces conditions, l'argument de la République fédérale d'Allemagne selon lequel son interprétation serait davantage respectueuse du principe de proportionnalité en ce qu'elle n'impliquerait pas la divulgation de la marge bénéficiaire aux clients assujettis ne saurait prévaloir dès lors qu'elle exclut du régime particulier les ventes à ces clients et que, ce faisant, elle porte atteinte à la finalité de ce régime.
- 73 Il s'ensuit que l'inclusion, dans le champ d'application du régime particulier, des ventes aux entreprises assujetties ne saurait être considérée comme contraire à la charte des droits fondamentaux.
- 74 En conséquence, il convient d'accueillir le premier grief avancé par la Commission.

### ***Sur le second grief***

#### *Argumentation des parties*

- 75 Par son second grief, la Commission fait valoir que l'article 25, paragraphe 3, troisième phrase, de l'USStG, par lequel la République fédérale d'Allemagne autorise les agences de voyages auxquelles s'applique la réglementation allemande à prendre en considération une base d'imposition globale pour des groupes de services ou pour l'ensemble des services fournis au cours d'une période d'imposition est contraire à l'article 73 ainsi qu'aux articles 306 et suivants de la directive TVA.
- 76 Selon la Commission, l'article 73 de la directive TVA définit la base d'imposition pour une prestation individuelle et le régime particulier inscrit aux articles 306 à 310 de cette directive ne prévoit pas de dérogation au principe de l'imposition individuelle. Elle s'appuie à cet égard sur l'arrêt du 19 juin 2003, *First Choice Holidays* (C-149/01, EU:C:2003:358, point 26). La Commission ajoute que les dérogations prévues à l'article 318 de la directive TVA ne sont pas applicables en l'espèce.

- 77 La Commission estime que son interprétation est corroborée par l'arrêt du 26 septembre 2013, *Commission/Espagne* (C-189/11, EU:C:2013:587, points 101 à 104).
- 78 La Commission ajoute que, si certains éléments du voyage, achetés par contingents, ne peuvent être imputés précisément à un voyage déterminé, une valeur moyenne devrait, le cas échéant, être adoptée et des rectifications pourraient intervenir, comme ce serait également le cas dans l'approche choisie par le législateur allemand.
- 79 La République fédérale d'Allemagne rétorque que la possibilité de former des marges globales est étroitement liée à la limitation prévue par le droit allemand du champ d'application du régime particulier au secteur B2C. Elle souligne que la formation d'une telle marge ne consiste pas en la détermination forfaitaire de la base d'imposition en tenant compte d'autres critères que ceux fixés à l'article 308 de la directive TVA. La base d'imposition serait simplement calculée globalement pour une pluralité de voyages en cumulant les opérations.
- 80 Selon la République fédérale d'Allemagne, les constatations opérées par la Cour dans l'arrêt du 26 septembre 2013, *Commission/Espagne* (C-189/11, EU:C:2013:587), sur le calcul forfaitaire de la marge bénéficiaire, tel que prévu par le droit espagnol, ne sont pas transposables en l'espèce.
- 81 Ni le libellé de l'article 308 de la directive TVA ni celui des articles 72 et suivants de cette directive n'excluraient expressément un calcul global de la base d'imposition pour plusieurs voyages.
- 82 La République fédérale d'Allemagne expose que les services de voyages intermédiaires ne sont définitivement payés aux prestataires qu'avec un certain décalage, ce qui rendrait impossible, en pratique, le calcul exact de l'impôt à la date à laquelle il est dû, c'est-à-dire, en règle générale, à l'issue du mois de l'encaissement d'un acompte ou du mois au cours duquel le voyage a pris fin. Cela expliquerait la raison pour laquelle l'article 25, paragraphe 3, troisième phrase, de l'UStG permettrait de regrouper l'ensemble des contreparties ainsi que l'ensemble des dépenses liées aux services de voyages intermédiaires fournis au cours d'une période d'imposition.
- 83 La République fédérale d'Allemagne soutient que la marge globale admise par l'UStG constitue, d'un point de vue purement arithmétique, la somme des marges individuelles. Elle permettrait d'éviter l'attribution des services intermédiaires à chaque voyage individuel, attribution qui, en pratique, serait impossible à réaliser compte tenu du grand nombre de voyages vendus et qui supprimerait l'effet de simplification pour les agences de voyages, visé par le régime particulier. Ainsi, la suppression de la formation d'une marge globale exposerait les entreprises à des contraintes techniques impossibles à relever.
- 84 Le Royaume des Pays-Bas, qui approuve l'argumentation exposée par la République fédérale d'Allemagne, souligne que l'article 308 de la directive TVA ne requiert pas d'effectuer un calcul pour chaque service individuel fourni par l'agence de voyages et n'empêche donc nullement de déterminer la base d'imposition de façon globale sur une période d'imposition.
- 85 Le Royaume des Pays-Bas estime que l'interprétation défendue par la Commission se heurte à des difficultés pratiques sérieuses et n'est pas conforme à l'objectif de simplification poursuivi par le régime particulier.
- 86 De l'avis du Royaume des Pays-Bas, en suivant l'interprétation de l'article 308 de la directive TVA, telle que défendue par la Commission, il serait impossible de déterminer correctement, au cours de chaque période à l'issue de laquelle une déclaration est obligatoire, la TVA correspondant à chaque prestation de voyages. Cette déclaration devrait être rectifiée a posteriori pour chaque participant. Si les coûts estimés s'avéraient ultérieurement supérieurs ou inférieurs, la marge bénéficiaire s'en trouverait respectivement diminuée ou augmentée, ce qui se répercuterait sur la TVA due sur cette marge bénéficiaire pour chacune des prestations de voyage.

*Appréciation de la Cour*

- 87 L'article 25, paragraphe 3, troisième phrase, de l'UStG permet de déterminer la base d'imposition non pour chaque service, mais pour des groupes de services ou pour l'ensemble des services fournis au cours de la période d'imposition.
- 88 Afin d'apprécier la conformité de cette disposition aux articles 306 à 310 de la directive TVA, il convient de rappeler les considérations exposées aux points 101 à 103 de l'arrêt du 26 septembre 2013, Commission/Espagne (C-189/11, EU:C:2013:587).
- 89 La Cour a, tout d'abord, jugé que le régime particulier et, notamment, l'article 308 de la directive TVA ne prévoient aucune possibilité de déterminer de manière globale la base d'imposition de la marge bénéficiaire des agences de voyages.
- 90 Ensuite, la Cour a rappelé que l'article 318 de la directive TVA permet, dans le cadre de régimes particuliers visés au chapitre 4 du titre XII de cette directive, à savoir ceux applicables dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité, de déterminer la base d'imposition de manière globale, tout en précisant que cette disposition ne couvre que certains domaines, au nombre desquels ne figure pas celui des agences de voyages.
- 91 Partant, ainsi que la Commission l'a fait valoir, la détermination de la base d'imposition dans ce dernier domaine doit être effectuée sur une base individuelle, conformément au système prévu à l'article 73 de la directive TVA, et non pas de manière globale.
- 92 Il résulte de ces considérations que la base d'imposition de la marge bénéficiaire des agences de voyages doit être déterminée en se référant à chaque prestation de services unique fournie par l'agence de voyages et que la prise en compte de groupes de services ou de l'ensemble des services fournis au cours d'une période d'imposition donnée, telle qu'elle est prévue par le droit allemand, n'est pas compatible avec l'article 308 de la directive TVA.
- 93 La circonstance que le calcul de la marge, tel que prévu à cet article 308, donne lieu à des difficultés dans le cas de ventes relevant du secteur B2C, ainsi que la République fédérale d'Allemagne et le Royaume des Pays-Bas l'ont fait valoir, ne saurait conduire à écarter cette interprétation. Les États membres sont tenus d'appliquer la directive TVA même s'ils la considèrent perfectible (voir, en ce sens, arrêt du 6 octobre 2005, Commission/Espagne, C-204/03, EU:C:2005:588, point 28) jusqu'à ce que le législateur de l'Union décide, le cas échéant, de modifier le contenu du régime particulier.
- 94 Il s'ensuit qu'il y a lieu d'accueillir le second grief avancé par la Commission.
- 95 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de constater que, en excluant du régime particulier les services de voyages fournis à des assujettis, qui les utilisent pour le compte de leur entreprise et en autorisant les agences de voyages, dans la mesure où elles sont soumises audit régime, à déterminer la base d'imposition de la TVA de manière globale pour des groupes de services ou pour l'ensemble des services fournis au cours d'une période d'imposition, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 73 et des articles 306 à 310 de la directive TVA.

### **Sur les dépens**

- 96 En vertu 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. La Commission ayant conclu à la condamnation de la République fédérale d'Allemagne et cette dernière ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (sixième chambre) déclare et arrête :

- 1) En excluant du régime particulier de la taxe sur la valeur ajoutée applicable aux agences de voyages les services de voyages fournis à des assujettis, qui les utilisent pour le compte de**

**leur entreprise, et en autorisant les agences de voyages, dans la mesure où elles sont soumises audit régime, à déterminer la base d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée de manière globale pour des groupes de services ou pour l'ensemble des services fournis au cours d'une période d'imposition, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 73 et des 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.**

**2) La République fédérale d'Allemagne est condamnée aux dépens.**

Signatures

---

\* Langue de procédure : l'allemand.