

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
20 février 1997 *

Dans l'affaire C-260/95,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, par la High Court of Justice (Queen's Bench Division) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Commissioners of Customs & Excise

et

DFDS A/S,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 26 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1),

LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. J. C. Moitinho de Almeida, président de chambre, L. Sevón, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (rapporteur) et M. Wathelet, juges,

* Langue de procédure: l'anglais.

avocat général: M. A. La Pergola,
greffier: M^{me} L. Hewlett, administrateur,

considérant les observations écrites présentées:

- pour DFDS A/S, par M. K. P. E. Lasok, QC, mandaté par M. A. Fishleigh, du cabinet Garrett & Co., solicitors,

- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. S. Braviner, du Treasury Solicitor's Department, en qualité d'agent, assisté de MM. S. Richards et P. Mantle, barristers,

- pour le gouvernement italien, par M. le professeur U. Leanza, chef du service du contentieux diplomatique du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, assisté de M. M. Fiorilli, avvocato dello Stato,

- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. P. Oliver et E. Traversa, membres du service juridique, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de DFDS A/S, représentée par M. K. P. E. Lasok, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M^{me} S. Ridley, du Treasury Solicitor's Department, en qualité d'agent, assistée de MM. S. Richards et P. Mantle, du gouvernement allemand, représenté par M. E. Röder, Ministerialrat au ministère fédéral de l'Économie, en qualité d'agent, et de la Commission, représentée par MM. P. Oliver et E. Traversa, à l'audience du 7 novembre 1996,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 16 janvier 1997,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par ordonnance du 18 juillet 1995, parvenue à la Cour le 4 août suivant, la High Court of Justice (Queen's Bench Division) a posé, en vertu de l'article 177 du traité CE, une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 26 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »).
- 2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant les Commissioners of Customs & Excise à la société danoise DFDS A/S (ci-après « DFDS ») à propos de l'assujettissement de cette dernière à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») au Royaume-Uni, au titre des circuits touristiques à forfait vendus pour son compte par sa filiale anglaise, DFDS Ltd.
- 3 L'article 26 de la sixième directive a prévu un régime particulier pour les agences de voyages qui s'applique aux opérations de ces dernières et des organisateurs de circuits touristiques dans la mesure où ils agissent en leur propre nom à l'égard des voyageurs et lorsqu'ils utilisent, pour la réalisation du voyage, des livraisons et des prestations de services d'autres assujettis. Le paragraphe 2 de cet article est ainsi libellé:

« Les opérations effectuées par l'agence de voyages pour la réalisation du voyage sont considérées comme une prestation de services unique de l'agence de voyages au voyageur. Celle-ci est imposée dans l'État membre dans lequel l'agence de voyages a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à

partir duquel elle a fourni la prestation de services. Pour cette prestation de services est considérée comme base d'imposition et comme prix hors taxe, au sens de l'article 22, paragraphe 3, sous b), la marge de l'agence de voyages, c'est-à-dire la différence entre le montant total à payer par le voyageur hors taxe à la valeur ajoutée et le coût effectif supporté par l'agence de voyages pour les livraisons et prestations de services d'autres assujettis, dans la mesure où ces opérations profitent directement au voyageur. »

- 4 Il ressort du dossier de l'affaire au principal que, en droit britannique, le régime particulier prévu par l'article 26 de la sixième directive a été mis en œuvre par le Value Added Tax (tour operators) Order 1987 (ordonnance de 1987 sur la TVA des organisateurs de circuits touristiques). Ce régime s'applique, en vertu de l'article 3, paragraphe 1, de cette ordonnance, aux biens ou services qui sont, notamment, fournis par « un organisateur de circuits touristiques dans un État membre ... dans lequel il a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable ». L'article 5, paragraphe 2, de la même ordonnance précise, en outre, qu'un service de voyages « est considéré comme fourni dans l'État membre de la Communauté européenne dans lequel l'organisateur de circuits touristiques a établi le siège de son activité économique ou, si la prestation a été effectuée à partir d'un établissement stable, dans l'État membre dans lequel l'établissement stable est situé, à l'exclusion de tout autre lieu ».
- 5 DFDS, société de droit danois ayant pour objet la navigation, le voyage et le transport en général, possède une filiale anglaise, DFDS Ltd. Ces deux sociétés sont liées par un contrat d'agence désignant la seconde comme « agent général de vente et de port » de la première au Royaume-Uni et comme « bureau central de réservation pour le Royaume-Uni et l'Irlande pour tous les services passagers » de la société danoise.
- 6 En 1993, les Commissioners of Customs & Excise ont estimé que DFDS était redevable de la TVA pour les circuits à forfait commercialisés pour son compte par

sa filiale anglaise. Selon eux, la société danoise aurait, par le contrat passé avec sa filiale, établi le siège de son activité économique au Royaume-Uni ou effectué les prestations litigieuses à partir d'un établissement stable dans cet État, au sens des dispositions de la législation britannique mettant en œuvre l'article 26 de la sixième directive.

- 7 DFDS a au contraire soutenu que les prestations de services en cause étaient imposables au siège de son activité économique, c'est-à-dire au Danemark, État membre qui a fait usage de la possibilité de maintenir l'exonération de la TVA de telles prestations, conformément à l'article 28, paragraphe 3, sous b), et à l'annexe F de la sixième directive. Elle a, alors, introduit un recours devant le Value Added Tax (VAT) Tribunal, qui a fait droit à sa demande en 1994.

- 8 Saisie en appel, la High Court of Justice, estimant que cette affaire soulevait un problème d'interprétation de la sixième directive, a décidé de poser à la Cour la question suivante:

« Moyennant une interprétation correcte de la 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 (la sixième directive TVA), et en particulier de l'article 26 de cette directive, lorsqu'un organisateur de circuits touristiques a son quartier général dans un État membre A mais fournit des prestations de services sous forme de circuits à forfait à des voyageurs par l'intermédiaire d'une société opérant en qualité d'agent dans un État membre B:

- a) dans quelles circonstances (s'il y a lieu) la fourniture de ces prestations de services par l'organisateur de circuits touristiques est-elle imposable dans l'État membre B?

b) dans quelles circonstances (s'il y a lieu) peut-on considérer que l'organisateur de circuits touristiques 'a établi le siège de son activité économique' ou 'un établissement stable à partir duquel [il] a fourni la prestation de services' dans l'État membre B? »

- 9 Par les deux parties de sa question, le juge de renvoi cherche à savoir dans quelles conditions les prestations de services qu'un organisateur de circuits touristiques dont le siège est situé dans un État membre fournit à des voyageurs par l'intermédiaire d'une société opérant, en qualité d'agent, dans un autre État membre sont imposables à la TVA dans ce dernier État, au titre de l'article 26 de la sixième directive.
- 10 DFDS propose à la Cour de répondre que, dans les circonstances décrites, les prestations de services sont imposables dans l'État membre dans lequel l'organisateur de circuits touristiques a son quartier général. Elle fait valoir notamment que, conformément à la jurisprudence de la Cour, l'État membre dans lequel la société a établi le siège de son activité économique constitue le point de rattachement fiscal prioritaire pour l'imposition à la TVA des prestations de services et qu'un autre point de rattachement serait de nature à conduire à la confusion et à des conflits entre États membres.
- 11 Le gouvernement du Royaume-Uni soutient, au contraire, que l'organisateur de circuits touristiques dispose, dans l'État membre dans lequel opère la société agissant en son nom, d'un établissement stable à partir duquel sont fournies les prestations de services, en sorte qu'elles doivent être imposées dans cet État. Selon lui, cette solution est la plus rationnelle du point de vue fiscal, car c'est dans cet État que les services sont offerts aux voyageurs.
- 12 Le gouvernement italien et la Commission estiment que, si certaines conditions sont réunies, de telles prestations de services sont imposables dans l'État membre dans

lequel opère la société agissant au nom de l'organisateur de circuits touristiques. Pour qu'il en soit ainsi, il faut qu'il existe dans cet État une organisation réunissant les moyens humains et techniques nécessaires à la prestation de services et que l'opérateur ne jouisse pas d'un statut indépendant par rapport à l'entreprise au nom de laquelle il agit.

- 13 L'article 26 de la sixième directive a prévu un régime particulier de TVA applicable aux agences de voyages et aux organisateurs de circuits touristiques. Les services fournis par ces entreprises se composent, en effet, de multiples prestations, notamment en matière de transport et d'hébergement, qui se réalisent tant à l'intérieur qu'à l'extérieur du territoire de l'État membre dans lequel l'entreprise a son siège ou un établissement stable. L'application des règles de droit commun concernant le lieu d'imposition, la base d'imposition et la déduction de la taxe amont se heurterait donc à des difficultés pratiques pour ces entreprises, qui seraient de nature à entraver leur activité (voir arrêt du 12 novembre 1992, Van Ginkel, C-163/91, Rec. p. I-5723, points 12 à 14).

- 14 L'application des dispositions de l'article 26 est subordonnée par le paragraphe 1 de cet article à la condition que l'agence de voyages, ou l'organisateur de circuits touristiques, agisse en son propre nom à l'égard du voyageur et non en qualité d'intermédiaire (voir arrêt Van Ginkel, précité, point 21).

- 15 Dans la situation décrite dans l'ordonnance de renvoi, c'est la société danoise DFDS qui, en tant qu'organisateur de circuits touristiques, relève du champ d'application de ces dispositions, et non pas sa filiale anglaise DFDS Ltd, laquelle n'agit pas en son propre nom, mais en qualité d'intermédiaire.

- 16 En ce qui concerne le lieu d'imposition, le paragraphe 2 de l'article 26 prévoit que la prestation de services de l'agence de voyages est imposée dans l'État membre dans lequel cette agence a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel elle a fourni la prestation de services.
- 17 Ainsi que l'ont relevé tous les intervenants devant la Cour, cette disposition utilise les deux mêmes notions de siège de l'activité économique et d'établissement stable que celles figurant à l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, pour désigner les deux principaux points de rattachement fiscal possibles des prestations de services en général. Il convient donc de se reporter aux règles découlant de cette désignation.
- 18 Comme la Cour l'a indiqué au point 14 de l'arrêt du 4 juillet 1985, Berkholz (168/84, Rec. p. 2251), l'article 9 vise à établir une répartition rationnelle des sphères d'application des législations nationales en matière de TVA, en déterminant de manière uniforme le lieu de rattachement fiscal des prestations de services, et à éviter notamment des conflits de compétence entre États membres.
- 19 A cet égard, il appartient aux autorités fiscales de chaque État membre de déterminer, dans le cadre des options offertes par la sixième directive, quel est, pour une prestation de services déterminée, le point de rattachement le plus utile du point de vue fiscal. Selon l'article 9, paragraphe 1, l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique apparaît comme un point de rattachement prioritaire, en ce sens que la prise en considération d'un autre établissement à partir duquel la prestation de services est rendue ne présente un intérêt que dans le cas où le

rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre État membre (arrêt Berkholz, précité, point 17).

- 20 En outre, le rattachement d'une prestation de services à un établissement autre que le siège n'entre en ligne de compte que si cet établissement présente une consistance minimale, par la réunion permanente des moyens humains et techniques nécessaires à des prestations de services déterminées (arrêt Berkholz, précité, point 18).
- 21 En l'occurrence, le rattachement fiscal au siège de son activité économique de toutes les prestations de services d'un organisateur de circuits touristiques, y compris de celles qui sont fournies dans d'autres États membres par l'intermédiaire d'entreprises opérant en son nom, présenterait évidemment l'avantage, comme l'a indiqué DFDS, de désigner un lieu d'imposition unique pour l'ensemble des activités de cet organisateur relevant de l'article 26 de la sixième directive.
- 22 Cependant, ainsi que l'a fait valoir le gouvernement du Royaume-Uni, un tel rattachement ne conduirait pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal, dans la mesure où il méconnaîtrait le lieu réel de commercialisation des circuits que, quelle que soit la destination du voyageur, les autorités nationales ont de bonnes raisons de prendre en considération comme point de rattachement le plus utile.
- 23 A cet égard, il y a lieu de rappeler, comme l'a souligné M. l'avocat général aux points 32 à 34 de ses conclusions, que la prise en compte de la réalité économique constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA. Or, la solution alternative, pour la détermination du lieu d'imposition des prestations des agences de voyages, de l'établissement stable à partir duquel ces prestations sont fournies, a précisément pour objet de tenir compte de la diversification possible des activités des agences dans des lieux différents sur le

territoire de la Communauté. L'application systématique de la solution du siège de l'activité économique pourrait d'ailleurs conduire à des distorsions de concurrence, dans la mesure où elle risquerait d'encourager les entreprises exerçant des activités dans un État membre à fixer leur siège, pour échapper à l'imposition, sur le territoire d'un autre État membre ayant fait usage de la possibilité de maintenir l'exonération de TVA pour les prestations en cause.

- 24 Dans ces conditions, il convient de considérer que, lorsqu'elle a été fournie par un organisateur de circuits touristiques à partir d'un établissement stable dont dispose cet organisateur dans un État membre autre que celui dans lequel il a établi le siège de son activité économique, la prestation de services au voyageur est imposable dans l'État dans lequel se situe cet établissement stable.
- 25 Pour savoir si, dans des circonstances telles que celles qui caractérisent l'espèce au principal, l'agence de voyages dispose effectivement dans l'État membre en cause d'un tel établissement, il importe, en premier lieu, de vérifier si la société qui opère dans cet État pour l'agence ne jouit pas d'un statut indépendant par rapport à cette dernière.
- 26 A cet égard, la circonstance, relevée par le VAT Tribunal, que les locaux de la filiale anglaise, qui a sa propre personnalité juridique, appartiennent à celle-ci et non pas à DFDS ne suffit pas en elle-même à établir que la première est réellement indépendante de la seconde. Il ressort, au contraire, des indications contenues dans l'ordonnance de renvoi, et notamment de la détention par DFDS de la totalité du capital social de sa filiale et des diverses obligations contractuelles imposées à celle-ci par sa maison mère, que la société établie au Royaume-Uni agit comme un simple auxiliaire de cette dernière.

- 27 Il convient, en second lieu, de rechercher si, conformément à la jurisprudence citée au point 20 du présent arrêt, l'établissement en cause présente la consistance minimale requise en termes de moyens humains et techniques nécessaires.
- 28 A cet égard, il ressort des éléments de fait relevés dans l'ordonnance de renvoi, notamment en ce qui concerne l'importance du nombre de salariés employés par la société établie au Royaume-Uni et les conditions matérielles dans lesquelles celle-ci fournit des services aux voyageurs, que cette société présente effectivement les caractéristiques d'un établissement stable au sens des dispositions précitées.
- 29 Il y a donc lieu de répondre que l'article 26, paragraphe 2, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un organisateur de circuits touristiques dont le siège est situé dans un État membre fournit à des voyageurs des prestations de services par l'intermédiaire d'une société opérant en qualité d'agent dans un autre État membre, ces prestations sont imposables à la TVA dans ce dernier État, dès lors que cette société, qui agit comme un simple auxiliaire de l'organisateur, dispose des moyens humains et techniques qui caractérisent un établissement stable.

Sur les dépens

- 30 Les frais exposés par les gouvernements du Royaume-Uni, allemand et italien, ainsi que par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par la High Court of Justice (Queen's Bench Division), par ordonnance du 18 juillet 1995, dit pour droit:

L'article 26, paragraphe 2, 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, doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un organisateur de circuits touristiques dont le siège est situé dans un État membre fournit à des voyageurs des prestations de services par l'intermédiaire d'une société opérant en qualité d'agent dans un autre État membre, ces prestations sont imposables à la taxe sur la valeur ajoutée dans ce dernier État, dès lors que cette société, qui agit comme un simple auxiliaire de l'organisateur, dispose des moyens humains et techniques qui caractérisent un établissement stable.

Moitinho de Almeida

Sevón

Edward

Puissochet

Wathelet

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 20 février 1997.

Le greffier

Le président de la cinquième chambre

R. Grass

J. C. Moitinho de Almeida