



Bruxelles, le 6.5.2020
COM(2020) 168 final

COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU CONSEIL
conformément à l'article 395 de la directive 2006/112/CE du Conseil

1. CONTEXTE

En vertu de l'article 395 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée¹ (ci-après la «directive TVA»), le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à appliquer des mesures particulières dérogatoires aux dispositions de la directive afin de simplifier la procédure de perception de la TVA ou d'éviter certaines formes de fraude ou d'évasion fiscales. Étant donné que cette procédure prévoit des dérogations aux principes généraux de la TVA, conformément à la jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne, toute dérogation de ce type doit être proportionnée et limitée.

Par lettre enregistrée à la Commission le 10 février 2020, le Danemark a demandé l'autorisation d'appliquer une mesure dérogatoire à l'article 308 de la directive TVA. Conformément à l'article 395, paragraphe 2, de la directive TVA, la Commission a informé les autres États membres, par lettre datée du 10 mars 2020, de la demande introduite par le Danemark. Par lettre datée du 11 mars 2020, la Commission a informé le Danemark qu'elle disposait de toutes les données utiles pour apprécier la demande.

Conformément à l'article 308 de la directive TVA, est considérée, en règle générale, comme base d'imposition dans le cadre du régime particulier des agences de voyages, 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. La dérogation demandée par le Danemark a pour objet d'établir une règle déterminant le coût du transport de personnes à prendre en compte lors du calcul de la marge bénéficiaire de l'agence de voyages dans le cas où des parties étroitement liées interviennent dans la chaîne d'opérations. Ce coût correspondrait au paiement reçu par la dernière société de la chaîne qui n'est pas étroitement liée à l'agence de voyages.

2. LE RÉGIME DES AGENCES DE VOYAGES

Ce régime particulier de TVA, prévu aux articles 306 à 310 de la directive TVA, a été mis en place en raison de la nature spécifique du secteur. En effet, les services proposés par les agences de voyages prennent généralement la forme d'un forfait composé de prestations acquises auprès de tiers, notamment des prestations de transport et d'hébergement. Ces forfaits sont ensuite vendus par les agences de voyages, en leur nom propre, à leurs clients. Dans ces circonstances, il est particulièrement difficile, du fait de la complexité et du lieu de prestation des services fournis, d'appliquer les règles normales relatives au lieu d'imposition, à la base d'imposition et à la déduction de la taxe en amont.

¹ JO L 347 du 11.12.2006, p. 1.

Conformément à l'article 307 de la directive TVA, toutes les opérations effectuées par une agence de voyages pour la réalisation d'un voyage sont considérées comme une prestation de services unique. Étant donné que la base d'imposition correspond à la marge bénéficiaire réalisée par l'agence de voyages sur la fourniture d'un voyage à forfait, l'agence de voyages ne bénéficie pas du droit de déduire la TVA en amont. Le lieu d'imposition de la prestation de services de l'agence de voyages est le lieu où celle-ci a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable à partir duquel elle fournit la prestation de services unique ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle.

Le régime particulier de TVA poursuit deux objectifs:

- a) simplifier l'application des règles de l'UE en matière de TVA applicables à ces prestations de services, notamment pour que l'agence de voyages ne soit pas obligée de s'enregistrer aux fins de la TVA dans chaque État membre où les services acquis par celle-ci sont fournis;
- b) garantir que les recettes de TVA reviennent à l'État membre dans lequel a lieu la consommation finale de chacun des éléments composant la prestation de services unique, les recettes de TVA sur les services fournis au cours du voyage, tels que les hôtels, les restaurants ou le transport, revenant à l'État membre dans lequel le voyageur bénéficie desdits services, tandis que la TVA sur la marge de l'agence de voyages revient à l'État membre d'établissement de l'agence de voyages.

3. LA DEMANDE

Conformément à l'article 395 de la directive TVA, le Danemark demande que le Conseil, agissant sur proposition de la Commission, l'autorise à appliquer une mesure particulière dérogatoire à l'article 308 de la directive TVA en ce qui concerne la détermination de la base d'imposition à appliquer dans le cadre du régime particulier des agences de voyages lorsque les parties intervenant dans les opérations réalisées par l'agence de voyages sont étroitement liées. Dans ces cas, le coût du transport de personnes à prendre en compte dans le calcul de la marge bénéficiaire de l'agence de voyages serait supposé être non pas le paiement à l'assujetti qui est étroitement lié mais le paiement reçu par la dernière société dans la chaîne d'opérations qui n'est pas étroitement liée à l'agence de voyages.

Le Danemark fait valoir que l'introduction de la mesure dérogatoire est nécessaire pour lutter contre la fraude dans le secteur des agences de voyages. Plusieurs agences de voyages ont réduit le montant de TVA qu'elles doivent payer en créant des filiales qui achètent des billets d'avion auprès des compagnies aériennes, qui sont ensuite vendus à un prix artificiellement élevé à l'agence de voyages. Cette pratique entraîne une diminution des bénéfices de l'agence de voyages et, par conséquent, une réduction de la base d'imposition. La filiale réalise en revanche des marges bénéficiaires anormalement élevées. Cependant, au Danemark, l'achat et la vente de billets d'avion internationaux

sont des opérations de transport de personnes soumises au taux nul. C'est pourquoi la filiale n'a aucun montant de TVA à déclarer ni à payer sur ces achats et ces ventes.

L'administration fiscale danoise estime que la perte de recettes due à cette pratique est passée de 3,5 millions de DKK en 2014 à 25 millions de DKK en 2017. Il est fort probable que ce manque à gagner continue d'augmenter au cours des prochaines années. De plus, cette pratique abusive confère un avantage concurrentiel aux agences de voyages qui y ont déjà recours, contraignant les autres agences de voyages à adopter la même pratique abusive afin de rester compétitives.

En établissant que le paiement reçu par la dernière société dans la chaîne d'opérations qui n'est pas étroitement liée à l'agence de voyages constituera le coût utilisé pour le calcul de la marge de l'agence de voyages, le Danemark limiterait cette pratique abusive ayant cours dans le secteur des agences de voyages.

4. LE POINT DE VUE DE LA COMMISSION

Lorsqu'elle est saisie d'une demande au titre de l'article 395 de la directive TVA, la Commission l'examine afin de s'assurer que les conditions élémentaires pour l'octroi d'une dérogation sont remplies, à savoir que la mesure particulière proposée simplifie les procédures pour les assujettis et/ou l'administration fiscale ou que la proposition permet d'éviter certains types de fraude ou d'évasion fiscales. Dans ce contexte, la Commission a toujours fait preuve de sélectivité et de prudence afin de garantir que les dérogations ne compromettent pas le fonctionnement du système général de TVA et qu'elles soient limitées, nécessaires et proportionnées.

Toute dérogation aux règles relatives au régime des agences de voyages ne peut donc être envisagée qu'en dernier ressort et à titre de mesure d'urgence, et des garanties doivent être apportées en ce qui concerne la nécessité et la nature exceptionnelle de la dérogation accordée.

Il ressort de la demande que la mesure vise à lutter contre la pratique abusive consistant à réduire une marge qui sert de base d'imposition pour les opérations relevant du régime particulier des agences de voyages. Cette réduction est due au fait que la fourniture de billets d'avion internationaux est soumise à un taux nul au Danemark et que, par conséquent, aucun montant de TVA n'est déclaré ni payé sur ces prestations de services. En d'autres termes, ces prestations de services ne relèveraient pas du régime particulier des agences de voyages au Danemark. Les services de la Commission ne sont pas d'accord avec l'analyse selon laquelle ces prestations de services ne relèveraient pas du régime particulier des agences de voyages et pourraient donc bénéficier de l'exonération applicable au transport de personnes.

Dans l'affaire *Madgett et Baldwin*², la Cour de justice de l'Union européenne a déclaré que les raisons sous-jacentes au régime particulier applicable aux agences de voyages et aux organisateurs de circuits touristiques sont également valables dans l'hypothèse où l'opérateur économique n'est pas une agence de voyages ou un organisateur de circuits touristiques au sens généralement donné à ces termes, mais effectue des opérations identiques dans le cadre d'une autre activité, telle que l'activité hôtelière. Une interprétation réservant l'application de l'article 26 de la sixième directive TVA (devenu les articles 306 à 310 de la directive TVA) aux seuls opérateurs économiques qui sont des agences de voyages ou des organisateurs de circuits touristiques au sens généralement donné à ces termes aurait pour effet que des prestations identiques relèveraient de dispositions différentes selon la qualité formelle de l'opérateur économique.

De plus, dans l'affaire *Alpenchalets Resorts*³, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé 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.

Il convient de noter que, dans les affaires *Commission contre Espagne*⁴ et *Commission contre Allemagne*⁵, la Cour de justice de l'Union européenne a estimé que le régime particulier s'appliquait non seulement aux services fournis directement au voyageur mais aussi aux services fournis à tout client, ce qui inclut donc les opérations entre entreprises.

Par conséquent, la simple fourniture de billets d'avion par une agence de voyages ou un organisateur de circuits touristiques relève du régime particulier des agences de voyages. Lorsqu'une telle opération est effectuée par un assujetti autre qu'une agence de voyages ou un organisateur de circuits touristiques, comme c'est le cas d'une filiale de l'agence de voyages, elle relèvera également du régime particulier des agences de voyages. Le fait que le client n'est pas le voyageur n'exclut pas l'application du régime particulier.

La Cour de justice de l'Union européenne a également jugé, dans l'affaire *Alpenchalets Resorts*, que les opérations effectuées 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

² Arrêt du 22 octobre 1998 dans l'affaire C-94/97, *Madgett et Baldwin*, EU:C:1998:496.

³ Arrêt du 19 décembre 2018 dans l'affaire C-552/17, *Alpenchalets Resorts*, EU:C:2018:1032.

⁴ Arrêt du 26 septembre 2013 dans l'affaire C-189/11 et al., *Commission contre Espagne*, EU:C:2013:587.

⁵ Arrêt du 8 février 2018 dans l'affaire C-380/16, *Commission contre Allemagne*, EU:C:2018:76.

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.

En conséquence, la fourniture de billets d'avion par la filiale, dès lors qu'elle relève du régime des agences de voyages, ne peut pas être considérée comme un transport de personnes soumis au taux nul. Cette prestation de services sera taxée au titre dudit régime, ce qui suppose l'application du taux normal et la détermination de la base d'imposition conformément à l'article 308 de la directive TVA.

Compte tenu de ce qui précède, la Commission est parvenue à la conclusion qu'une dérogation autorisant que l'agence de voyages soit tenue de calculer la base d'imposition dans le cadre du régime des agences de voyages en fondant son coût sur le paiement reçu par la dernière société dans la chaîne d'opérations qui n'est pas étroitement liée à l'agence de voyages n'est pas considérée comme une solution appropriée pour lutter contre les pratiques abusives survenant dans ce secteur.

Le Danemark devrait plutôt faire en sorte que les dispositions du régime des agences de voyages soient également appliquées aux opérations effectuées par des filiales agissant en tant qu'intermédiaires.

Plus généralement, la Commission tient à souligner qu'elle procède actuellement à l'évaluation de l'application et de la mise en œuvre du régime particulier des agences de voyages dans les États membres⁶. Une consultation publique en ligne donnera l'occasion aux autorités des États membres, aux entreprises et au grand public de contribuer à cette évaluation.

5. CONCLUSION

Sur la base des considérations qui précèdent, la Commission s'oppose à la demande présentée par le Danemark.

⁶ <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/11883-Evaluation-of-the-special-VAT-scheme-for-travel-agents>