

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL  
M. ANTONIO LA PERGOLA  
présentées le 17 juillet 1997 \*

**I — La question préjudicielle et son contexte normatif**

1. Par la présente question préjudicielle, la Cour est appelée à fournir au Bundesfinanzhof les éléments d'interprétation nécessaires pour se prononcer sur la ventilation correcte, entre les différents États membres dans lesquels est effectuée une prestation donnée de transport routier de passagers moyennant un prix forfaitaire, du montant global payé par le consommateur final, aux fins de l'application de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA »).

Plus précisément, le juge de renvoi demande si, dans le cadre d'un transport international de personnes, l'article 9, paragraphe 2, sous b), de la directive 77/388/CEE doit être interprété en ce sens que:

a) pour la détermination de la base d'imposition de la partie du transport afférente à l'intérieur du pays, la contrepartie globale doit toujours être ventilée au prorata des distances parcourues, de sorte que les

périodes d'arrêt et d'attente entre les différentes parties du transport — par exemple, lors d'un voyage d'études — n'ont pas à être prises en compte, ou bien

b) cette disposition contient uniquement une règle relative au lieu de la prestation de transport, prévoyant simplement que ce lieu est défini en fonction des distances parcourues, auquel cas les États membres demeurent libres de fixer le critère selon lequel il convient de procéder à la ventilation d'une contrepartie globale entre la partie de transport imposable et la partie non imposable.

2. En application de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphes 1 et 2, de la Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes du 26 novembre 1979 (loi portant nouvelle version de la loi relative à la TVA, ci-après l'« UStG 1980 »), sont soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires les livraisons et autres prestations fournies à titre onéreux par un chef d'entreprise dans le cadre de son entreprise sur ce que l'on appelle le territoire de perception. Ce dernier est défini comme le territoire d'application de la loi, à l'exception des zones franches et des zones soustraites à la législation douanière nationale.

L'article 3 bis, paragraphe 2, point 2, de l'UStG 1980 définit le lieu de la prestation de

\* Langue originale: l'italien.

transport (par dérogation à la règle générale relative au lieu des prestations de services, posée par le paragraphe 1 de la disposition précitée) comme le lieu où se déroule le transport. Par ailleurs, lorsqu'une prestation de transport donnée ne se limite pas au territoire de perception, seule la partie de la prestation effectuée à l'intérieur de ce territoire est pertinente aux fins de l'application de ladite loi.

Le cadre normatif sous-jacent à la question préjudicielle examinée est complété par l'article 10, paragraphe 1, de l'UStG 1980, en application duquel la base imposable est constituée par le montant total versé par le bénéficiaire de la prestation, déduction faite de la TVA.

3. Les dispositions précitées de l'UStG 1980 constituent en substance la transposition dans l'ordre juridique allemand des articles 2, 3, paragraphe 1<sup>1</sup>, 9, paragraphe 2, sous b), et 11, point A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive TVA, à savoir la sixième directive 77/388/CEE, précitée (ci-après la « directive »)<sup>2 3</sup>.

1 — Devenu par la suite paragraphe 2 aux termes de l'article 1<sup>er</sup> de la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE (JO L 376, p. 1).

2 — Directive 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).

3 — Il semble également pertinent — dans le but toutefois différent d'en exclure l'application aux faits de l'affaire au principal — de renvoyer à l'article 26 de la directive (transposé en Allemagne par l'article 25 de l'UStG 1980), instituant un régime particulier pour les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques qui utilisent, pour la réalisation du voyage, des livraisons et prestations de services d'autres assujettis (à la différence de la société Binder, qui effectue directement, par ses propres véhicules, les prestations de transport incluses dans ses forfaits touristiques). Voir ci-après, note 22.

En effet, l'article 2 de la directive consacre ce que l'on appelle le principe de territorialité, selon lequel « sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée ... les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel ». En principe, donc, ne sont pas soumises à la TVA les opérations effectuées en dehors du territoire national, même par des assujettis qui y sont établis, alors que les opérations internes sont imposables quelle que soit la nationalité de l'entreprise qui les effectue.

L'article 3, paragraphe 1 (désormais paragraphe 2)<sup>4</sup>, de la directive dispose qu'« Aux fins de l'application de la présente directive, l'«intérieur du pays» correspond au champ d'application du traité instituant la Communauté économique européenne tel qu'il est défini, pour chaque État membre, à l'article 227 ».

Comme dans les dispositions fiscales des États membres, l'« importation de services » (à la différence de l'importation de marchandises) ne constitue pas une opération imposable, afin d'éliminer d'éventuelles anomalies dans les hypothèses de fourniture de services dans un contexte international, la directive contient un système élaboré de ventilation

4 — Voir plus haut, note 1.

concernant le lieu de la prestation<sup>5</sup>. L'article 9 de la directive, qui figure dans le titre VI de celle-ci, intitulé « Lieu des opérations imposables », dispose au paragraphe 1 — pour des raisons de simplicité, afin d'éviter les éventuelles difficultés d'interprétation liées à des concepts tels que le lieu d'utilisation ou de jouissance du service<sup>6</sup> — que le lieu d'une prestation de services est réputé se situer, par dérogation au principe strict de la territorialité, « à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle ».

Toutefois, le paragraphe 2 de l'article 9, précité, apporte à la règle générale du paragraphe 1 « un certain nombre de dérogations pour des prestations spécifiques pour lesquelles la localisation fictive de la prestation au siège du prestataire serait inappropriée et pour lesquelles il donne d'autres critères de rattachement »<sup>7</sup>. En particulier, en application du paragraphe 2, sous b), de cette disposition, « le lieu des prestations de

transport est l'endroit où s'effectue le transport *en fonction des distances parcourues* »<sup>8</sup>.

Enfin, l'article 11 de la directive a introduit la notion communautaire uniforme de « base d'imposition ». En l'absence de cette notion, l'harmonisation complète future du taux de TVA<sup>9</sup> et son application pour déterminer les « ressources propres »<sup>10</sup> conduiraient à des résultats non comparables (et, en tant que

5 — Voir Terra B. J. M. et Kajus, J.: *A Guide to the European VAT Directives. Commentary on the Value Added Tax of the European Community*, vol. 1, Amsterdam, 1993, partie 2, chapitre VI, p. 23.

6 — Voir Amand, C. et Van Besien, J.: « Value Added Tax », sous Article 99 du traité, dans *European Union Law Reporter* (CCH Ed. Ltd), vol. 2, Bicester, 1962 (éd. feuillets mobiles, mars 1996), p. 2351 à 2362. En effet, l'assujettissement des prestations de services à la TVA lorsqu'elles sont effectivement offertes à la clientèle, qui constitue la finalité de l'article 9, paragraphe 2, semble être le critère répondant le mieux à la logique d'un impôt qui frappe les dépenses de consommation de chaque consommateur (voir Boutard-Labarde, M.-C.: « La localisation des services au regard de la TVA: l'article 9 de la sixième directive », dans B. Neel et B. Plagnet (éd.), *La fiscalité du commerce extérieur*, Paris, 1992, p. 97, et plus précisément p. 98).

7 — Voir arrêt du 23 janvier 1986, *Trans Tirreno Express* (283/84, Rec. p. 231, point 16).

8 — Mis en italique par nos soins. Nous observons, à titre incident, que l'article 9, paragraphe 2, sous b), de la directive est jugé « parfaitement susceptible de s'appliquer [autre au transport de personnes] au transport de marchandises en tant que transaction indépendante, mais non au transport de marchandises qui fait partie intégrante de la livraison de celles-ci »: voir conclusions de l'avocat général M. Slynn dans l'affaire précitée dans la note 7, p. 232, et plus précisément p. 235. Nous rappelons, en outre, que, en régime définitif, les transports de personnes seront taxés dans le pays de départ pour tout le trajet effectué à l'intérieur de la Communauté: voir article 28, paragraphe 5, de la directive, et proposition de directive du Conseil modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux transports de personnes (JO C 307, p. 11) présentée par la Commission le 5 novembre 1992.

9 — En effet, seule l'adoption d'un taux uniforme (même comportant un taux normal et un taux réduit uniques) permettra de réaliser un système dans lequel « la taxation des échanges entre les États membres repose sur le principe de l'imposition dans l'État membre d'origine des biens livrés et des services rendus, sans qu'il soit porté atteinte, pour le trafic communautaire entre assujettis, au principe de l'attribution de la recette fiscale, correspondant à l'application de la taxe au niveau de la consommation finale, à l'État membre où a lieu cette consommation finale »: directive 91/680, précitée dans la note 1, septième considérant. Voir Meurant, J.: « Taxe sur la valeur ajoutée », dans C. Gavalda-R. Kovar (dir.), *Répertoire de droit communautaire Dalloz*, Paris, 1992 (éd. feuillets mobiles, mars 1996), tome III, paragraphes 132 à 134. Les taux normaux et réduits de TVA applicables du 1<sup>er</sup> janvier 1997 au 31 décembre 1998 sont indiqués par l'article 12, paragraphe 3, sous a), de la directive, dans la version introduite par l'article 1<sup>er</sup> de la directive 96/95/CE du Conseil, du 20 décembre 1996, modifiant, en ce qui concerne le niveau du taux normal, la directive 77/388 (JO L 338, p. 89).

10 — Selon les dispositions de la décision 70/243 CECA, CEE, Euratom du Conseil, du 21 avril 1970, relative au remplacement des contributions financières des États membres par des ressources propres aux Communautés (JO L 94, p. 19), les ressources propres par lesquelles le budget de la Communauté est intégralement financé comprennent un pourcentage de la TVA perçue à l'intérieur des États membres. Voir aussi décision 94/728/CE, Euratom du Conseil, du 31 octobre 1994, relative au système des ressources propres des Communautés européennes (JO L 293, p. 9).

tels, injustes) entre les différents États membres. En particulier, pour ce qui intéresse les présentes conclusions, l'article 11, précité, prévoit, au point A, paragraphe 1, sous a), qu'à l'intérieur du pays la base d'imposition est constituée, pour les prestations de services « normales »<sup>11</sup>, « par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le ... prestataire pour ces opérations de la part ... du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ».

## II — Objet du litige au principal

4. La présente question préjudicielle a été soulevée dans le cadre d'un litige porté devant le Bundesfinanzhof et opposant le Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (ci-après le « Finanzamt ») et la société Reisebüro Binder GmbH (ci-après « Binder »), cette dernière s'étant pourvue en « Revision » contre la décision par laquelle le Finanzamt avait liquidé la TVA qu'elle devait pour l'année 1983.

5. Selon ce qui résulte de l'ordonnance de renvoi, Binder organise des voyages en autocar pour un prix forfaitaire. En d'autres termes, Binder offre un service complet de

transport, d'hébergement, de repas et d'accompagnement touristique, pour lequel les intéressés versent un montant global unique, largement supérieur aux prix du marché des services de « pur » transport pour des trajets comparables.

6. Pour les voyages *internationaux* effectués au cours de l'année 1983, après avoir calculé la partie du total des sommes encaissées correspondant à la prestation des seuls services de *transport* (après déduction du total des parties correspondant aux autres services fournis)<sup>12</sup>, Binder avait procédé à une autre répartition du montant des services de transport, ainsi atteint, entre partie imposable (pour les services fournis à l'intérieur du pays) et partie non imposable (pour les services fournis à l'étranger). Selon le critère de calcul adopté par Binder, la ventilation du montant en question entre les différents pays sur le territoire duquel elle avait fourni ses services de transport touristique devait être opérée non seulement sur la base des distances respectivement parcourues, mais aussi par rapport à la durée respective du séjour dans chacun de ces pays.

7. En effet, Binder estime que, au cours des voyages à l'étranger organisés dans le cadre de programmes d'étude ou de tourisme, des

11 — C'est-à-dire pour les prestations de services autres que celles visées sous c) (utilisation privée d'un bien affecté à l'entreprise ou prestations de services à titre gratuit) et sous d) (exécution d'un service par l'assujetti, dans le cas où l'exécution d'un tel service par un autre assujetti ne lui ouvrirait pas droit à la déduction complète de la TVA) de l'article 11, point A, paragraphe 1, de la directive.

12 — Et ce dans la mesure où, selon la jurisprudence établie du Bundesfinanzhof, du point de vue fiscal, l'organisateur de voyages organisés ne fournit pas une prestation unique, mais un *ensemble de prestations autonomes* (parmi lesquelles, précisément, la prestation de transport, la seule pertinente aux fins des présentes conclusions). C'est encore l'ordonnance de renvoi qui précise que le calcul de la part du prix forfaitaire correspondant à l'ensemble des prestations de transport, effectuées par Binder, ne fait pas l'objet de contestation entre les parties de l'affaire au principal.

distances relativement longues sont habituellement parcourues en peu de temps (spécialement sur les autoroutes) à l'intérieur du pays de départ, qui est aussi celui où l'opérateur est établi, alors que la partie du voyage effectuée à l'étranger se caractérise par l'incidence quantitative majeure des arrêts par rapport aux déplacements en véhicule.

En particulier, selon Binder, le prix total payé par les participants est fixé en tenant aussi compte de l'utilité ultérieure qu'ils tirent de la mise à disposition ininterrompue, pour toute la durée du voyage, du même moyen de transport.

En conséquence, Binder concluait que la ventilation du montant total versé par le consommateur final entre les différents États membres intéressés devait être opérée en fonction des principes de gestion de l'entreprise et sur la base des circonstances de fait. Autrement dit, selon Binder, il fallait inclure dans le calcul non seulement les *éléments de coût* dépendant des trajets parcourus (par exemple, pour le carburant et l'usure générale du véhicule), mais aussi ceux liés aux unités de temps écoulées (par exemple, pour l'assurance et le salaire du chauffeur).

8. Toutefois, ce critère a été rejeté par l'administration fiscale allemande en faveur d'un critère de répartition fondé *exclusivement* sur le prorata des distances géographiques parcourues sur le territoire des pays intéressés, sur la base de l'article 3 bis, paragraphe 2, point 2, de l'UStG 1980.

En conséquence, le Finanzamt a décidé — mesure confirmée ensuite, dans le cadre juridictionnel, par le Finanzgericht — de

procéder à la rectification de la taxe litigieuse à la charge de Binder, laquelle a été liquidée à un montant plus élevé que celui calculé précédemment par la société.

Selon le Finanzamt, Binder n'a pas pu déterminer avec exactitude, sur la base du critère de ventilation qu'il proposait, le montant de tous les éléments de coût générés par ses voyages à prix forfaitaire. Par rapport à la méthode proposée par Binder, jugée arbitraire et impossible à contrôler, le Finanzamt invoquait la plus grande fiabilité du critère de répartition kilométrique, qui seul permettait d'éviter les phénomènes de double imposition ou de non-imposition des services fournis à l'étranger.

9. De manière analogue, le jugement de première instance du Finanzgericht, attaqué par Binder devant le juge de renvoi, rappelait que la répartition sur la base des distances géographiques assure — contrairement à la méthode préconisée par la demanderesse au principal — le respect du principe de neutralité concurrentielle et, dans la majeure partie des cas, l'équité de l'imposition fiscale.

10. Les observations de Binder devant la Cour ne permettent pas de savoir si la demanderesse au principal fait valoir que, du fait de la méthode de répartition exclusivement basée sur les distances parcourues: a) elle a été assujettie à une double imposition, ou b) elle n'a pas pu se prévaloir de l'exonération de TVA applicable aux transports internationaux de passagers par autocar, éventuellement en vigueur dans un ou plusieurs États membres, sur le territoire

desquels ses autocars ont transité au cours des voyages d'étude ou de tourisme qu'elle a organisés.

l'imposition en Allemagne uniquement les prestations effectuées sur le territoire de perception allemand.

11. Selon le juge de renvoi, il existe des motifs suffisants pour douter du fait que l'article 3 bis, paragraphe 2, point 2, de l'UStG 1980 — pas différemment, du reste, de l'article 9, paragraphe 2, sous b), de la directive, à la lumière de laquelle son homologue en droit national doit être interprétée — régisse effectivement la ventilation de la contrepartie totale entre partie imposable et partie non imposable.

En conséquence, les États membres seraient libres de fixer les critères de répartition du prix global entre partie imposable et partie non imposable du transport et, éventuellement, d'inclure parmi ces critères celui de la durée respective de séjour.

12. Le Bundesfinanzhof estime en effet que les dispositions précitées se prêtent à une double interprétation.

### III — Solution de la question préjudicielle, après sa reformulation

D'une part, il est possible de les interpréter (comme l'a fait le Finanzamt) en ce sens qu'elles contiennent un critère de répartition à caractère purement kilométrique, excluant toute prise en compte des périodes de halte et d'attente à l'étranger.

14. Nous tenons à souligner tout de suite que, compte tenu du titre et de la fonction de l'article 9 de la directive, il paraît difficile de partager la position — adoptée dans le présent litige par le gouvernement allemand — selon laquelle cette disposition contiendrait, dans son paragraphe 2, sous b), un critère de détermination de la base imposable, par les États membres intéressés, en ce qui concerne les prestations de transport internationales visées en l'espèce.

13. D'autre part, on peut aussi soutenir que l'article 9, paragraphe 2, sous b), de la directive et l'article 3 bis, paragraphe 2, point 2, de l'UStG 1980 se limitent à fixer — conformément à leur titre et contenu — une règle relative à la détermination du lieu des prestations de transport, dont ne résulterait aucun autre effet que celui de soumettre à

Comme la Cour a eu l'occasion de l'affirmer dans le passé, l'article 9, paragraphe 2, sous b), se limite à prévoir un critère de rattachement pour établir la *compétence territoriale* aux fins de l'imposition, en délimitant — sur la base du principe de territorialité<sup>13</sup> — les compétences respectives des différents

<sup>13</sup> — Voir ci-dessus, point 3.

États membres sur le territoire desquels la prestation se déroule <sup>14</sup>.

15. Toutefois, face à cette conclusion provisoire, nous ne pouvons pas cacher notre perplexité sur la signification exacte de l'incise « en fonction des distances parcourues », par laquelle se termine la disposition en question.

16. Aucun éclaircissement n'est fourni à cet égard par le préambule de la directive (et, en particulier, par ses quatrième et septième considérants, spécifiquement invoqués par Binder <sup>15</sup>) ni par le rapport joint à la proposition de directive de la Commission de 1973 <sup>16</sup>.

14 — Voir arrêt *Trans Tirreno Express*, précité dans la note 7, point 17.

15 — Pour ce qui nous intéresse ici, le quatrième considérant de la directive prévoit qu'« il convient ... de garantir la neutralité du système commun de taxes sur le chiffre d'affaires quant à l'origine des biens et des prestations de services, pour que soit réalisé à terme un marché commun comportant une saine concurrence et ayant des caractéristiques analogues à celles d'un véritable marché intérieur ». Quant au septième considérant, il est ainsi libellé: « la détermination du lieu des opérations imposables a entraîné des conflits de compétence entre les États membres, notamment en ce qui concerne ... les prestations de services; ... si le lieu des prestations de services doit en principe être fixé à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité professionnelle, il convient toutefois de fixer ce lieu dans le pays du preneur, notamment pour certaines prestations de services effectuées entre assujettis et dont le coût entre dans le prix des biens » (mis en italique par nos soins). La pertinence du considérant en question pour résoudre la présente question préjudicielle nous semble très douteuse, ne fût-ce que parce qu'un service de transport du type de celui offert par Binder, normalement à des consommateurs finals, ne constitue pas une prestation entre assujettis à l'impôt et ne se répercute pas, en tant qu'élément de coût, sur le prix de marchandises offertes au même stade de commercialisation ou au stade ultérieur.

16 — Pour expliquer l'adoption, pour les prestations de transport, d'un critère de rattachement différent du critère général, la Commission affirmait de manière tautologique que, « pour tenir compte du caractère spécifique de ces prestations, il a semblé préférable de considérer que leur lieu respectif se trouve là où est effectué le transport en fonction des distances parcourues. En application de ce principe, tous les transports effectués sur le territoire d'un État membre sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée ». *Bulletin des Communautés européennes*, suppl. n° 11/73, p. 12.

17. Nos doutes ne sont pas non plus dissipés par la thèse — avancée à l'audience par la Commission — selon laquelle l'incise en question ferait allusion à un « lieu en mouvement », de sorte que « pour déterminer le lieu de la prestation il convient de se fonder sur la distance parcourue ».

18. Nous sommes toutefois enclin à convenir avec la Commission que l'incise « en fonction des distances parcourues » a en substance un caractère superflu, parce qu'elle se réfère simplement à la nature dynamique, au sens spatial, des prestations de transport face au caractère statique des autres prestations visées par l'article 9, paragraphe 2 <sup>17</sup>.

Cela n'exclut du reste pas les réserves que suscite une rédaction si imprécise de la disposition. La Cour a déjà souligné à diverses occasions que l'exigence de certitude et de prévisibilité du droit communautaire s'impose avec une rigueur particulière dans le cas de normes, comme celles en matière de TVA, comportant des conséquences financières, de sorte que les intéressés doivent pouvoir connaître avec précision la portée des obligations qui leur incombent <sup>18</sup>.

17 — L'affirmation de la Commission que nous venons de citer semble, par ailleurs, faire écho à celle de l'avocat général M. Slynn dans ses conclusions dans l'affaire 283/84 (précitées dans la note 7, p. 232, et plus précisément 235): « Actuellement, si le transport d'une personne s'effectue d'un État vers un ou plusieurs autres, la taxe est due dans chaque État membre pour la partie du transport qui s'y effectue, chaque partie étant respectivement un lieu de prestation ».

18 — Voir, entre autres, l'arrêt du 13 mars 1990, *Commission/France* (C-30/89, Rec. p. I-691, point 23).

19. A la lumière de ce qui précède, et bien que cela nous contraigne à aller au-delà de la formulation littérale de la question posée par le Bundesfinanzhof<sup>19</sup>, nous estimons que — afin de fournir au juge de renvoi les éléments d'interprétation qu'il demande — il convient de procéder à l'analyse des modalités de détermination de la base d'imposition.

20. Ces modalités sont fixées, comme nous l'avons indiqué plus haut (voir points 2 et 3), par l'article 10, paragraphe 1, de l'UStG 1980 et, dans le cadre de la directive, par l'article 11, point A, paragraphe 1, sous a).

En application de cette dernière disposition, pour les prestations de transport effectuées à l'intérieur du pays — y compris, bien sûr, celles qui sont immédiatement précédées ou suivies du franchissement des frontières nationales et la fourniture de services à l'étranger —, la base d'imposition est constituée par la totalité du montant reçu par le prestataire à titre de contrepartie de l'opération en question, y compris toute taxe (à

l'exclusion de la TVA), dépense annexe, prestation en nature ou subvention directement liée au prix de ces opérations.

21. Examinons les faits qui sont à l'origine de l'affaire au principal. La circonstance que l'administration fiscale allemande soit appelée à déterminer la base imposable uniquement sur la partie pour ainsi dire interne des transports internationaux effectués par Binder ne fait l'objet d'aucune contestation entre les parties.

22. Il semble, par contre, beaucoup moins simple de définir correctement la *contrepartie versée pour la partie interne de l'opération en question*, laquelle constitue la base d'imposition fiscale.

Le problème se pose donc d'identifier le critère le plus rationnel et le plus respectueux des finalités de la directive pour procéder à la décomposition idéale du prix forfaitaire total perçu par le prestataire pour des services de transport du type de ceux en cause. Tel est exactement l'objet du litige au principal.

23. Selon le gouvernement allemand, l'article 11, point A, paragraphe 1, sous a), de la directive ne contient aucune indication *expresse* à cet égard — affirmation que nous sommes enclin à partager — et en particulier

19 — Il est d'ailleurs admis par la jurisprudence établie de la Cour qu'il relève de ses compétences au titre de l'article 177 du traité — en présence de questions formulées de manière imprécise — d'extraire de l'ensemble des éléments fournis par la juridiction nationale et du dossier du litige au principal les éléments de droit communautaire qui appellent une interprétation, compte tenu de l'objet du litige, en prenant également en considération des dispositions auxquelles les questions préjudicielles ne font pas référence, mais qui paraissent pertinentes aux fins de la solution de l'affaire au principal. Voir, entre autres, arrêts du 18 février 1964, Rotterdam et Puttershoek (73/63 et 74/63, Rec. p. 1); du 28 juin 1978, Simmenthal (70/77, Rec. p. 1453); du 20 mars 1986, Tissier (35/85, Rec. p. 1207); du 7 mars 1990, Fauque e. a. (C-153/88, C-154/88, C-155/88, C-156/88 et C-157/88, Rec. p. I-649); du 12 décembre 1990, SARPP (C-241/89, Rec. p. I-4695); du 16 juillet 1992, Belovo (C-187/91, Rec. p. I-4937); du 16 décembre 1992, Clacys (C-114/91, Rec. p. I-6559), et du 26 septembre 1996, Arcaro (C-168/95, Rec. p. I-4705).



ne permet pas d'établir de relation entre le prix perçu et la structure des coûts de l'assujetti fournisseur du service.

En conséquence, la décomposition de la contrepartie forfaitaire ne pourrait être opérée que sur la base du critère du prorata de la distance parcourue sur le territoire national, comme on devrait le déduire de l'article 9, paragraphe 2, sous b), de cette directive.

24. Selon Binder, en revanche, le critère le plus simple et le plus facilement vérifiable serait fondé sur la durée respective des séjours du moyen de transport dans les différents territoires de perception.

25. Enfin, la Commission estime que l'article 11, point A, paragraphe 1, sous a), de la directive ne s'oppose pas à ce que la partie du prix total correspondant à la portion interne du service litigieux soit calculée proportionnellement au coût global du transport.

Selon la Commission, la notion de coût global comprend — *en plus des coûts qui sont fonction des distances parcourues* — d'autres éléments de coût, relatifs au moyen de

transport et au travail fourni par le chauffeur, dont le montant dépend du temps passé <sup>20</sup>.

26. Nous avons déjà exposé les raisons pour lesquelles nous estimons que — bien que la référence au prorata des distances parcourues constitue certainement la règle la plus simple à appliquer, tant pour l'administration que pour les opérateurs économiques — l'article 9, paragraphe 2, sous b), de la directive ne peut pas être interprété dans le sens suggéré par le gouvernement allemand.

Nous insistons sur ce point en notant qu'il y a lieu de tenir compte de la méthodologie du système harmonisé de TVA, tel qu'il est prévu par la directive. L'application de l'article 11, point A, paragraphe 1, cité à maintes reprises, implique, dans l'hypothèse de la prestation d'un service, la vérification par l'administration fiscale de l'État membre intéressé: i) de l'existence d'une activité économique, ii) exercée par un assujetti, iii) à

20 — Nous observons, à titre incident, que — contrairement à ce que prétend le gouvernement allemand — cette position de la Commission ne diffère pas fondamentalement de celle qu'elle a exprimée dans sa proposition de directive précitée dans la note 8.

En application de l'article 1<sup>er</sup> de cette proposition, d'une part, le lieu des prestations de transport de personnes est le lieu de départ, c'est-à-dire le lieu dont part le voyage indiqué sur le titre de transport, ou, dans le cas d'un voyage comportant plusieurs prestations de transport successives, le lieu où commence chacune de ces prestations, à condition que celles-ci ne soient pas séparées par de simples arrêts en transit à caractère technique ou limité.

D'autre part, dans le cas où un même prestataire effectue plusieurs prestations de transport successives pour un prix global, « la base d'imposition est déterminée sur la base d'une ventilation forfaitaire du prix en fonction d'éléments tels que les distances relatives à chacune des prestations ». Autrement dit, même selon la proposition en question, le critère des distances parcourues n'était qu'un critère parmi d'autres, et non le seul, utilisable par les États membres intéressés pour déterminer la base d'imposition relative à la portion interne d'un service de transport international de personnes.

titre onéreux, iv) à l'intérieur du territoire de l'État en question. L'article 9, paragraphe 2, sous b), de la directive concerne exclusivement cette dernière appréciation.

27. En ce qui concerne, en revanche, la règle de décomposition du prix forfaitaire suivant qu'il se rapporte, respectivement, à la partie interne et à la partie du transport effectuée en dehors du territoire national, elle doit obéir aux principes fondamentaux énoncés par la jurisprudence de la Cour en matière de « contrepartie ».

En particulier, pour ce qui nous intéresse ici — à partir du principe selon lequel, en application de la directive, une livraison de biens ou une fourniture de services n'est soumise à la TVA que si elle est effectuée à titre onéreux, et que dans ce cas la base d'imposition est constituée par tout ce qui est perçu à titre de contrepartie —, la Cour a affirmé que, pour qu'une prestation de services soit « taxable », il faut qu'il existe *un lien direct entre le service rendu (ou le bien fourni) et la perception du prix* <sup>21</sup>.

21 — Sur la base de ce principe, la Cour a, dans le cas d'une coopérative exploitant un entrepôt de marchandises qui, pour deux exercices, n'avait pas perçu de droit de garde de la part de ses membres en contrepartie de la prestation fournie, dit pour droit que ne constitue pas une « contre-valeur » (telle que définie dans le contexte de la deuxième directive en matière de TVA) la perte de valeur des parts possédées par les membres de la coopérative en raison de la non-perception des droits en question: voir arrêt du 5 février 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, Rec. p. 445, point 12). Voir aussi arrêts du 8 mars 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, Rec. p. 1443, points 11 et 12); du 23 novembre 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Rec. p. 6365, points 10 à 12), et du 2 juin 1994, *Empire Stores* (C-33/93, Rec. p. I-2329, points 12 à 16).

28. Or, c'est justement en raison de cette nécessaire relation directe entre le service rendu et la contrepartie obtenue par le fournisseur que nous jugeons fondé l'argument avancé par Binder et par la Commission: la ventilation du prix total payé par les passagers entre partie imposable et partie non imposable du transport ne peut pas faire abstraction de la prise en compte des *coûts de la prestation du service*.

29. Cela dit, il convient d'ajouter tout de suite quelques précisions. Il ne faut tenir en aucune façon compte des coûts du fournisseur du service (afin éventuellement de les déduire en tout ou en partie) dans la détermination de la valeur absolue de la contrepartie <sup>22</sup>. Celle-ci, comme nous le savons, est une valeur brute qui doit coïncider avec ce que débourse effectivement le consommateur final, indépendamment des coûts de production et de commercialisation du bien ou du service en question <sup>23</sup>.

22 — Au sens de la directive, la  *marge*  de l'assujéti, définie comme la différence entre le coût effectif pour lui de la livraison de biens ou de la fourniture de services de la part d'autres assujétis et le montant total versé par le consommateur final (hors TVA), constitue la base d'imposition pour les opérations effectuées par les agences de voyage et les organisateurs de circuits touristiques, dans le contexte du régime particulier institué par l'article 26. Comme nous l'avons relevé (voir plus haut note 3), toutefois, ce régime n'est pas applicable à la fourniture de services du type de ceux offerts par Binder.

23 — Par exemple, la Cour a déclaré que, en cas de fourniture de biens avec paiement du prix au moyen d'une carte de crédit, la base imposable de la TVA due au fisc par le vendeur conventionné inclut la somme déduite à titre de commission par l'organisme ayant émis la carte au moment du versement du prix au vendeur: voir arrêt du 25 mai 1993, *Bally* (C-18/92, Rec. p. I-2871). Voir aussi Van Hilten, M. E.: *Bancaire en financière prestaties in de Europese BTW*, Deventer, 1992, p. 241.

En estimant que l'on peut se référer aux coûts de production (y compris ceux liés aux distances parcourues) dans la répartition de la base imposable entre les différents pays intéressés, nous n'entendons pas non plus remettre en cause le principe établi selon lequel la contrepartie consiste dans la valeur « subjective » de ce qui a été réellement reçu, plutôt que dans la valeur « normale » estimée selon des critères objectifs<sup>24</sup>.

30. La solution que nous voulons proposer ici à la Cour est autre: une fois déterminée la valeur absolue et subjective de la contrepartie, les frais exposés à différents titres par l'assujetti fournisseur du service peuvent et doivent être pris en compte dans le but différent de la détermination du pourcentage du prix forfaitaire à imputer à la partie interne du transport, *la partie restante du service étant néanmoins éventuellement assujettie à la TVA dans les autres territoires fiscaux intéressés*.

31. Or, du point de vue économique, le prix représente la mesure *subjective* de l'utilité que le consommateur final retire de la contre-prestation. Il est donc difficile de nier que cette utilité est normalement susceptible

de varier en fonction du coût des facteurs de production employés par le fournisseur du service<sup>25</sup>.

Pour en rester à l'exemple qui nous concerne ici, l'étudiant et le touriste en voyage à l'étranger tirent incontestablement un profit de type différent, respectivement, du transport ininterrompu par autoroute du lieu de départ jusqu'à la frontière (partie imposable de l'opération) et du fait qu'ils *disposent de manière ininterrompue du même autocar et du chauffeur pour toute la durée restante du voyage* (partie non imposable) — y compris non seulement les trajets, mais aussi les arrêts<sup>26</sup> — laquelle comporte des éléments de coût dépendant non seulement des distances géographiques parcourues, mais aussi de la durée de la prestation.

25 — Le gouvernement allemand a affirmé à l'audience que, comme les entreprises sont libres de fixer leurs prix sur la base des conditions du marché, il serait illicite d'établir un lien entre la structure des coûts d'une entreprise et les prix qu'elle pratique, pour ensuite en déduire — sur la base de l'article 11 de la directive — un critère de répartition de la contrepartie entre les États membres intéressés. Sans vouloir aborder la délicate question des rapports entre coûts de production et prix, que nous laissons aux spécialistes de micro-économie, il nous semble évident que, dans toute forme de marché, même si c'est de manière différente selon la proximité avec les deux modèles économiques structurels extrêmes de la concurrence parfaite et du monopole, les coûts se reflètent inévitablement dans les prix de vente (à l'exception, par définition, des prix inférieurs aux coûts ou « prix prédateurs »): voir Cooter, R. et Ulen, T.: *Law and Economics*, 1988, en particulier p. 32 à 43. L'existence de ce lien est reconnu, par exemple, également par la jurisprudence de la Cour relative à l'application de l'article 86 du traité en matière d'abus de position dominante par la fixation de prix iniques ou excessifs (voir arrêt du 14 février 1978, *United Brands/Commission*, 27/76, Rec. p. 207) ou de prix prédateurs (voir arrêts du 3 juillet 1991, *AKZO/Commission*, C-62/86, Rec. p. I-3359, et du 14 novembre 1996, *Tetra Pak International/Commission*, C-333/94 P, Rec. p. I-5951).

26 — Dans ce sens, le gouvernement allemand nous surprend quelque peu lorsqu'il dit que la durée du séjour n'est pas un élément significatif pour les prestations de transport, en particulier, dans la mesure où *pendant les arrêts il manquerait une contre-prestation*. Si cela peut être vrai pour les arrêts (brefs et peu nombreux) dans le cadre d'un service de « pur » transport de personnes, l'affirmation en question ne saurait être partagée pour les services à prix forfaitaire, pour les raisons indiquées dans le texte.

24 — Voir, entre autres, arrêt *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, précité dans la note 21, point 13.

32. Au moins à des fins discursives et pour simplifier l'analyse, nous pouvons donc supposer que la contrepartie globale demandée au consommateur final par une entreprise du type de la société Binder constitue, bien qu'avec une certaine approximation, la somme obtenue par l'addition du prix (idéal) du transport à l'intérieur du pays et du prix (idéal) du transport à l'étranger. Ces deux prix reflètent inévitablement la structure respective des coûts de fourniture du service.

Lorsque, toutefois, le contenu et les modalités de la prestation varient d'une fraction à l'autre, de même que les coûts du service, ces différences se répercutent nécessairement sur le montant des différents composants du prix forfaitaire. Cela confirmerait, précisément, que la partie de la contrepartie unique, qui est à chaque fois en relation directe avec chaque fraction du service, doit être déterminée compte tenu des coûts de production s'y rapportant.

Nous reconnaissons que cette remarque est privée d'importance pratique si — comme cela semble être le cas pour les prestations de transport international de marchandises et de « pur » transport de personnes<sup>27</sup> — la structure des coûts des deux fractions ou plus d'un seul service peut être jugée identique ou très proche<sup>28</sup>.

33. Le renvoi aux coûts assumés par l'assujetti pour l'exécution de l'opération imposable n'est du reste pas sans précédent dans la jurisprudence de la Cour sur l'interprétation de l'article 11, point A, paragraphe 1, sous a), de la directive, bien que ce soit dans le contexte différent de la détermination de la base d'imposition, pour des livraisons de biens, lorsque la contrepartie n'a pas une nature pécuniaire.

27 — C'est-à-dire n'englobant pas d'autres services (tels que les repas, le logement et l'accompagnement touristique, fournis dans un forfait pour un prix global) que le transport de personnes d'un lieu à un autre.

28 — Dans les deux exemples indiqués dans le texte, en effet, nous n'avons pas de difficulté à imaginer que l'on puisse parvenir — à partir d'un prix forfaitaire pour l'ensemble de la prestation — à une détermination rationnelle et équilibrée de la base d'imposition justement par le biais exclusif de la référence au prorata des distances parcourues. Toutefois, le recours à ce critère n'est aucunement imposé par l'article 9, paragraphe 2, sous b), de la directive, ce critère constituant tout au plus l'application — relativement à une hypothèse particulière — du critère général de référence (à travers le lien direct avec la contrepartie) aux coûts de production du service.

On ne peut donc tirer de la constatation de l'identité de résultats, dans le cas des prestations de transport international de marchandises et de « pur » transport de personnes, entre le critère que nous avons suggéré et le critère kilométrique, la conclusion d'une légitimation *exclusive et générale* de ce dernier critère — dans le cadre de l'application de l'article 11, point A, paragraphe 1, sous a), de la directive — en relation avec *tous* les services de transport. Il nous semble qu'il y a lieu d'exclure cette extension, en particulier, en ce qui concerne les présentes conclusions, justement dans le cas d'opérations complexes qui — comme celles qui font l'objet de l'affaire au principal — se caractérisent par la dimension temporelle (durée et continuité) différente des parties imposables et non imposables de la prestation.

En particulier, dans l'affaire Empire Stores<sup>29</sup>, pour ce qui concerne la fourniture d'un article à titre gratuit, par un vendeur de marchandises par correspondance, a) à une personne qui se présente comme un nouveau client potentiel, ou b) à un client effectif qui présente une troisième personne comme un nouveau client potentiel, la Cour a déclaré que la contrepartie de la livraison en question consiste dans le *service* fourni, respectivement, par le nouveau client ou par le client effectif.

En outre, la valeur de cette contre-prestation — c'est-à-dire la base imposable pour la

29 — Précitée dans la note 21.

livraison — est celle qui lui est attribuée par son bénéficiaire (en l'occurrence, par le vendeur de marchandises par correspondance), correspondant à la somme d'argent qu'il serait disposé à payer pour obtenir le service en question. Selon la Cour, cette valeur ne saurait résulter que du *coût* que le fournisseur est prêt à prendre en charge pour obtenir les informations relatives aux nouveaux clients, c'est-à-dire « le prix d'achat que le fournisseur a payé pour l'acquisition de l'article qu'il fournit sans frais supplémentaires en contrepartie des services en question »<sup>30</sup>.

34. Nous avons déjà rappelé que le gouvernement allemand rejette la règle de la détermination de la base imposable que nous proposons parce qu'à son avis elle porterait éventuellement préjudice tant à la neutralité concurrentielle du système harmonisé de TVA qu'à la simplicité de l'action des autorités fiscales. Examinons brièvement ces objections.

35. D'abord, et de manière réaliste, il convient, à notre avis, de ne pas surévaluer la possibilité que les assujettis intéressés (comme Binder) soient incités à remanier leurs programmes de voyages forfaitaires de façon à étendre outre mesure la durée et les arrêts (et les coûts y relatifs) du service fourni à l'étranger, précisément pour se pré-

valoir des exonérations de TVA du service de transport international de passagers en vigueur dans un État membre ou plus, et réduire d'autant la base imposable dans le pays de départ.

N'oublions pas le fait que toute modification des voyages touristiques, effectuée dans le seul but d'optimiser la charge fiscale, se heurterait à une limite stricte et incontournable: celle du succès commercial de l'opération auprès des consommateurs finals, auxquels les services « manipulés » seraient offerts, toujours en concurrence avec les autres opérateurs offrant des forfaits. En conséquence, non seulement les modifications intervenues dans la structure initiale des coûts devraient se répercuter de manière significative sur le prix du service, mais en même temps la « manipulation » des programmes de voyages — en termes de nombre et de durée des arrêts à l'étranger — ne devrait pas se solder par des itinéraires que le touriste ou l'étudiant puisse trouver pas pratiques ou en tout cas peu attirants.

En outre, si l'on raisonne comme le gouvernement allemand, on ne saurait, à la rigueur, pas non plus exclure d'analogues possibilités de distorsion de la concurrence dans un cadre normatif axé sur la règle de la référence exclusive au critère kilométrique: citons, par exemple, l'éventualité d'une réduction des distances parcourues à l'intérieur du pays (en partant de communes plus proches des frontières nationales) et d'une augmentation corrélatrice des trajets parcourus, en régime d'exonération de la TVA, sur le territoire des autres États membres.

30 — Idem point 19. La Cour n'a pas accueilli la thèse défendue par les gouvernements du Royaume-Uni et portugais, selon lesquels, dans un cas comme celui de l'affaire au principal, la base d'imposition de la livraison de biens était au contraire constituée par le prix de vente au détail à appliquer aux articles en question, s'ils étaient insérés dans le catalogue du vendeur par correspondance.

36. Le gouvernement allemand a par ailleurs évoqué la plus grande difficulté de vérification qu'entraînerait — du fait de l'« asymétrie de l'information » entre assujettis et administration fiscale — l'adoption de la règle de la détermination de la base imposable en fonction des coûts globaux des voyages à prix forfaitaires organisés par des opérateurs tels que Binder. A notre avis, si ce contrôle devait entraîner des complications de ce type, elles ne devraient pas être insurmontables.

A cet égard, on peut observer que la charge de déterminer exactement — en relation avec ces coûts — le prorata de la contrepartie globale, constituant la base d'imposition de chaque opération, incombe aux assujettis, dans le cadre de déclarations périodiques faites en application de l'article 22, paragraphes 4 et 6, de la directive<sup>31</sup>.

En outre, la durée totale et les arrêts ainsi que les coûts qui y sont liés — comme les distances parcourues par les véhicules (et les

coûts y relatifs) — doivent résulter avec clarté et précision des documents comptables que chaque assujetti doit tenir, en application de l'article 22, paragraphe 2, de la directive, « pour permettre l'application de la taxe sur la valeur ajoutée et son contrôle par l'administration fiscale ».

Malgré cela, il pourra s'avérer que les éléments de coût dont le montant dépend de la durée et de la continuité du service — y compris les périodes d'arrêts et d'attente dans les différentes parties du transport — ne soient pas, en tout ou en partie, établis de manière certaine et objective pour une ou plusieurs opérations imposables effectuées par l'assujetti pendant la période d'imposition. Face à une telle éventualité, dont la vérification relève évidemment de la compétence du juge national, l'administration fiscale nationale ne pourra que procéder à la liquidation de la taxe en déterminant la base d'imposition exclusivement sur la base du prorata des contreparties totales versées pour ces opérations, en fonction des distances parcourues à l'intérieur et à l'extérieur du pays.

La conclusion à laquelle nous sommes parvenu laisse évidemment les autorités allemandes libres de demander au Conseil — en application de l'article 27 de la directive — l'autorisation d'introduire des mesures de simplification « afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales »<sup>32</sup>.

32 — La République fédérale d'Allemagne s'est prévalue de cette faculté seulement pour les transports internationaux de personnes effectués par des *transporteurs étrangers* pour des voyages occasionnels en autocar: voir article 10, paragraphe 6, de l'UStG 1980, en application duquel la TVA sur ces opérations est perçue sur la base de la contrepartie moyenne du transport, par personne et par kilomètre, des distances parcourues à l'intérieur du pays, calculée et fixée sur la base des prix effectifs, de façon à ne pas avoir une incidence significative sur le montant de la taxe due.

31 — A l'audience, la Commission a aussi fait référence au règlement (CEE) n° 218/92 du Conseil, du 27 janvier 1992, concernant la coopération administrative dans le secteur des impôts indirects (TVA) (JO L 24, p. 1), lequel — pour éviter de possibles pertes de recettes fiscales pour les États membres — a institué des procédures pour l'échange électronique, entre les autorités nationales compétentes, d'informations relatives à la TVA concernant les « transactions intracommunautaires ». Ces informations sont récoltées, archivées et élaborées dans des banques de données spéciales par ces autorités précisément sur la base des listes récapitulatives visées à l'article 22, paragraphe 6, sous b), de la directive. Nous estimons toutefois que le règlement en question ne s'applique pas aux prestations de services du type de celles offertes par Binder. En effet, les transactions intracommunautaires visées par le règlement n° 218/92 sont définies, pour ce qui concerne les prestations de services, comme étant uniquement celles visées par l'article 28 ter, sous C) (services de transport intracommunautaire *de biens*, D) (services accessoires aux transports intracommunautaires *de biens*) et E) (services effectués par des intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte de tiers) de la directive, introduit par l'article 1<sup>er</sup>, point 22, de la directive 91/680, citée dans la note 1.

#### IV — Conclusions

A la lumière des considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre comme suit à la question préjudicielle posée par le Bundesfinanzhof:

« Dans le cadre d'un transport international de personnes à prix forfaitaire, par exemple à l'occasion d'un voyage d'étude ou de tourisme, l'article 9, paragraphe 2, sous b), 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 cette disposition contient uniquement un critère de rattachement pour établir la compétence territoriale aux fins de l'imposition, en définissant le lieu des prestations de transport, sur la base du principe de territorialité, comme le lieu où se déroule le transport.

Dans le cadre d'une telle prestation de transport, la disposition pertinente de la sixième directive 77/388, aux fins de la détermination de la base d'imposition relative à la partie du transport à l'intérieur du pays, est l'article 11, point A, paragraphe 1, sous a). Il y a lieu d'interpréter cette disposition en ce sens que les États membres doivent ventiler la contrepartie forfaitaire globale, directement liée au service, proportionnellement aux coûts globaux du transport à l'intérieur des territoires respectifs.

Ces coûts globaux comprennent tant les éléments des coûts qui sont fonction des distances parcourues que ceux dont le montant dépend de la durée et de la continuité du service, y compris les périodes d'arrêt et d'attente entre les différentes parties du transport, à condition d'être prouvés par l'assujetti de manière certaine et objective.

En cas de litige sur ce point, il incombe au juge national de vérifier si — et, éventuellement, dans quelle mesure — les éléments de coût d'un service du type décrit plus haut, dont le montant dépend de la durée et de la continuité de la prestation, sont établis de manière certaine et objective, aux fins de la détermination de la base imposable pour les opérations en question. »