



Date de réception : 02/06/2025

Affaire T-221/25

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

17 mars 2025

Juridiction de renvoi :

Hof van Cassatie (Cour de cassation, Belgique)

Date de la décision de renvoi :

28 février 2025

Parties requérantes :

TUI Belgium NV

TUI Belgium Retail NV

TUI Airlines Belgium NV

TUILFLY Academy Brussels NV

Tec4Jets NV

Pats NV

TUI Travel Belgium NV

TUI Technology NV

TUI Belgium Real Estate NV

Partie défenderesse :

État belge

28 février 2025

Hof van Cassatie van België (Cour de cassation, Belgique)

Arrêt

[OMISSIS]

- 1) **TUI BELGIUM nv**, dont le siège est établi à [OMISSIS] Ostende [OMISSIS],
- 2) **TUI BELGIUM RETAIL nv**, dont le siège est établi à [OMISSIS] Zaventem, [OMISSIS],
- 3) **TUI AIRLINES BELGIUM nv**, dont le siège est établi à [OMISSIS] Zaventem, [OMISSIS],
- 4) **TUIFLY ACADEMY BRUSSELS nv**, dont le siège est établi à [OMISSIS] Zaventem, [OMISSIS],
- 5) **TEC4JETS nv**, dont le siège est établi à [OMISSIS] Zaventem, [OMISSIS],
- 6) **PATS nv**, dont le siège est établi à [OMISSIS] Ostende [OMISSIS],
- 7) **TUI TRAVEL BELGIUM nv**, dont le siège est établi à [OMISSIS] Ostende, [OMISSIS],
- 8) **TUI TECHNOLOGY nv**, dont le siège est établi à [OMISSIS] Zaventem, [OMISSIS],
- 9) **TUI BELGIUM REAL ESTATE nv**, dont le siège est établi à [OMISSIS] Zaventem, [OMISSIS]

demandereses, qui forment ensemble l'unité TVA **TRAVEL4YOU**, dont le siège social est établi à [OMISSIS] Ostende [OMISSIS], représentée par TUI BELGIUM nv,

[OMISSIS]

contre

ÉTAT BELGE, représenté par le ministre des Finances, ayant son cabinet à [OMISSIS] Bruxelles [OMISSIS],

défendeur,

[OMISSIS]

I. LA PROCÉDURE DEVANT LE HOF (COUR)

Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt du hof van beroep te Gent (cour d'appel de Gand, Belgique) du 22 mars 2022.

[OMISSIS]

[aspects de procédure nationale]

II. LES FAITS ET LE DÉROULEMENT DE LA PROCÉDURE

Les faits et les éléments de procédure antérieurs suivants ressortent des pièces auxquelles la Cour peut avoir égard :

1. Le litige porte sur la perception de la TVA sur des voyages de vacances en dehors de l'Union européenne proposés par TUI BELGIUM NV (ci-après « TUI »), qui fait partie depuis le 1^{er} février 2009 de l'unité TVA belge TRAVEL4YOU, au cours de la période comprise entre le 1^{er} janvier 2000 et le 30 avril 2014, et, plus précisément, sur diverses demandes de remboursement de la TVA introduites par TUI et TRAVEL4YOU, ci-après les « demanderesses », dans leurs déclarations de TVA pour la période comprise entre novembre 2004 et décembre 2014.

TUI vend des voyages de vacances en son propre nom pour lesquels elle fait appel aux services de tiers, y compris des hôtels et des compagnies aériennes.

TUI et TRAVEL4YOU estiment que les voyages en dehors de l'Union européenne sont exonérés de TVA depuis le 1^{er} janvier 2000 et elles ont donc demandé le remboursement de la TVA qu'elles estiment avoir indûment payée. L'administration fiscale a refusé à chaque fois ce remboursement au motif que les voyages en dehors de l'Union européenne restaient soumis à la TVA également après la modification de la loi au 1^{er} janvier 2000.

2. L'arrêt attaqué du hof van beroep te Gent (cour d'appel de Gand) du 22 mars 2022 a jugé que les prestations de service de TUI consistant à fournir en son propre nom des services de voyage (en tant qu'assujetti à la TVA indépendant jusqu'au 31 janvier 2009 et en tant que membre de TRAVEL4YOU à partir du 1^{er} février 2009) pour lesquels elle a recours à d'autres assujettis qui effectuent ces opérations en dehors de l'Union européenne, sont légalement demeurés soumis à la TVA à partir du 1^{er} janvier 2000. Sur confirmation du jugement dont appel, la demande tendant au remboursement de la TVA payée au titre de ces opérations est rejetée.

III. LES MOYENS DE CASSATION

Le premier moyen

Les dispositions légales et le principe général de droit violés

- Article 15, point 14, article 26, paragraphes 1 et 3, et article 28, paragraphe 3, sous a) et paragraphe 4, ainsi que annexe E, point 15, 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 (ci-après la « sixième directive TVA ») ;

- Articles 153, 306, 309 et 370, ainsi que annexe X, partie A, point 4, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA ») ;*
- Article 1^{er}, paragraphe 7, 2^o, du Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (code de la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le « CTVA »), dans sa version modifiée par le koninklijk besluit van 28 december 1999 (arrêté royal du 28 décembre 1999) [confirmé par la wet van 5 augustus 2003 (loi du 5 août 2003)], article 21, paragraphes 1 et 2, du CTVA, dans sa version antérieure à la modification introduite par la wet van 26 november 2009 (loi du 26 novembre 2009), et article 41, paragraphe 2, du CTVA, à la fois tel que modifié par le koninklijk besluit van 28 december 1999 (arrêté royal du 28 décembre 1999) (confirmé par la loi du 5 août 2003) et tel que remplacé par la loi du 26 novembre 2009) ;*
- Le principe général de droit de primauté des normes de droit de l'Union européenne sur toutes les normes nationales.*

La décision attaquée et les motifs critiqués

L'arrêt attaqué décide que les prestations de services de la première demanderesse consistant à fournir en son propre nom des services de voyage (en tant qu'assujetti à la TVA indépendant jusqu'au 31 janvier 2009 et en tant que membre de la deuxième demanderesse à partir du 1^{er} février 2009) pour lesquels elle a recours à d'autres assujettis qui effectuent ces opérations en dehors de l'Union européenne sont légalement demeurés soumis à la TVA à partir du 1^{er} janvier 2000, puis, confirmant l'arrêt attaqué, il rejette la demande des deux premières demanderesses tendant au remboursement de la TVA payée au titre de ces opérations.

L'arrêt fonde cette décision sur les motifs [qu'il contient], lesquels doivent être considérés comme reproduits ici, et notamment sur les motifs suivants (les deux premières demanderesses en cassation y étant dénommées « appelantes » et la partie défenderesse en cassation y étant dénommée « intimé ») :

« 5.1. Sur la question de savoir si la TVA acquittée sur les prestations de services des appelantes en tant qu'“agence de voyages” est légalement due

À titre principal, [les demanderesses] soutiennent qu'à partir du 1^{er} janvier 2000, il n'existe pas de base légale pour percevoir la TVA sur les voyages qu'elles ont vendus à leurs clients vers des destinations en dehors de l'Union européenne (et dans la mesure où ils concernent des services en dehors de l'Union).

[Les demanderesses] tirent cette conclusion du fait que le législateur belge a modifié, au 1^{er} janvier 2000, le régime d'imposition des agences de voyages (en vertu duquel la TVA est due sur la marge, à savoir la différence entre le prix total facturé au client, d'une part, et les frais de l'agence de voyages, d'autre part), en particulier en supprimant l'article 41, paragraphe 2, second alinéa, CTVA par arrêté royal du 28 décembre 1999 (MB du 31 décembre 1999).

[Les demanderesses] font valoir que cette modification a mis fin au régime en vigueur pour les agences de voyages et qui prévoyait jusqu'alors une exception pour ce type d'entreprises à l'exemption des prestations de services des courtiers et mandataires qui interviennent dans des livraisons de biens ou des prestations de services qui n'ont pas lieu dans l'Union européenne. [Les demanderesses] relèvent que l'article 41, paragraphe 2, premier alinéa, CTVA prévoit cette exemption, alors que jusqu'au 31 décembre 1999, le second alinéa disposait :

Cette exemption ne s'applique pas aux prestations des agences de voyages qui interviennent dans la fourniture des prestations de transport, de logement, de nourriture ou de boissons consommées sur place, de divertissement ou d'un ou plusieurs de ces services visés à l'article 18, sauf lorsque l'agence de voyages agit au nom et pour le compte du prestataire de ces services.

À la suite de la suppression de ce second alinéa de l'article 41, paragraphe 2, CTVA, les prestations des agences de voyage pour la fourniture de voyages en dehors de l'Union (pour lesquels elles recourent aux services de tiers) auraient été exonérées.

Il s'ensuivrait automatiquement ou en tout état de cause que l'État belge ne pourrait plus invoquer la clause de standstill soumettant les services en question à la taxe. La modification de la loi impliquerait qu'à partir du 1^{er} janvier 2000, l'État belge serait obligé de suivre la règle (qui serait appliquée dans tous les autres États membres de l'Union européenne) selon laquelle les prestations de services des agences de voyage pour les voyages en dehors de l'Union européenne sont exonérées de la TVA.

Appréciation

[Les demanderesses] ne sauraient être suivies dans leur argumentation.

Contrairement à ce qu'elles supposent, la législation belge n'a pas changé en ce qui concerne l'imposabilité des services fournis par les agences de voyages (tels que réglementés spécifiquement, avec TVA sur la marge) pour les voyages en dehors de l'Union européenne. Après le 31 décembre 1999 aussi, ces services ont continué à ne pas être soumis à l'exemption, par dérogation à l'article 309 de la directive 2006/112/CE (auparavant article 26, paragraphe 3, de la sixième directive).

Il convient à cet égard de procéder à un bref rappel historique.

Avant le 1^{er} décembre 1977, une agence de voyages qui s’entremettait dans l’organisation d’un voyage et qui délivrait en son nom propre une facture au voyageur était, en vertu des articles 13 et 20 CTVA, censée avoir reçu elle-même les services en cause et les avoir à son tour fournis elle-même au voyageur. Une agence de voyages agissait donc en son nom propre et non comme intermédiaire au nom du transporteur, de l’hôtelier, de l’organisateur de spectacles, etc. Aux fins de l’application de la TVA, l’agence de voyages était réputée contracter avec le voyageur “en tant que” transporteur, hôtelier, organisateur de spectacles, etc.

Dans la mesure où ces services avaient lieu à l’étranger (en dehors de la Belgique), aucune TVA n’était due dans la relation entre l’agence de voyages et le voyageur. En ce sens et dans cette mesure, il existait une non-imposabilité.

Le 1^{er} décembre 1977 [en vertu de la wet 29 november 1977 (loi du 29 novembre 1977)], un nouveau paragraphe 2 a été ajouté à l’article 20 CTVA, qui s’énonçait comme suit [soulignement par le hof (cour)] :

Lorsqu’une agence de voyages intervient dans la fourniture de prestations de transport, de logement, de nourriture ou boissons consommées sur place, de divertissement, ou d’un ou plusieurs de ces services visés à l’article 18, elle est censée agir au nom et pour le compte du voyageur, quelles que soient les modalités de son intervention, sauf dans la mesure où elle fournit elle-même directement ces prestations de services par ses propres moyens ou si elle agit au nom et pour le compte du prestataire de ces services.

Pour l’application de ce code, il y a lieu d’entendre par “agence de voyages” toute personne dont l’activité consiste soit à organiser et à vendre des voyages ou des séjours à forfait comprenant, notamment, le logement, soit à vendre, en qualité d’intermédiaire, de tels voyages ou séjours, des billets de transport, ou des bons de logement ou de repas.

Le premier alinéa a donc institué, au 1^{er} décembre 1977, une présomption légale en vertu de laquelle l’agence de voyages qui intervenait dans les services concernés (définis au second alinéa), était réputée agir au nom et pour le compte du voyageur (en qualité de mandataire de celui-ci) (sauf dans la mesure où l’agence de voyages fournit elle-même les services directement par ses propres moyens ou si elle agit au nom et pour le compte du prestataire de ces services).

Cette présomption légale était toujours applicable, et en particulier également lorsque l’agence de voyages agissait en son propre nom à l’égard du voyageur et utilisait, pour la réalisation du voyage, des livraisons de biens et des prestations de services d’autres assujettis (transporteur, hôtelier, organisateur de spectacles, etc.), situation à laquelle s’applique le “régime de la marge” (désormais article 306 de la directive TVA 2006/112/CE).

En ce qui concerne le lieu des prestations de services des agences de voyages, l’article 21 CTVA de l’époque prévoyait que les services étaient réputés avoir lieu en Belgique si ces services étaient consommés dans le pays. L’arrêté royal n° 5 de

l'époque comprenait une énumération des services qui étaient réputés avoir lieu en Belgique parce qu'ils étaient (par présomption ou par fiction) réputés y être utilisés. Une modification a également été apportée à cet égard au 1^{er} décembre 1977. En effet, l'article 1^{er} de l'arrêté royal du 30 novembre 1977 a modifié, avec effet au 1^{er} décembre 1977, l'arrêté royal n° 5 de l'époque en prévoyant les cas suivants (dans lesquels la prestation du service est réputée avoir lieu en Belgique) :

Article 1^{er}, 9° [soulignement ajouté par le hof (Cour)] :

les prestations des courtiers ou des mandataires qui n'agissent pas dans les conditions de l'article 13, § 2, du Code, lorsque les courtiers ou mandataires interviennent dans une livraison de biens ou une prestation de services qui ont lieu dans le pays ; cette disposition n'est pas applicable aux prestations des agences de voyages visées au 15° ci-après.

Article 1^{er}, 15 :

les prestations des agences de voyage qui interviennent ou qui sont censées intervenir en vertu de l'article 20, §2 du Code, au nom et pour le compte du voyageur, dans la fourniture de prestations de transport, de logement, de nourriture ou boissons consommées sur place, de divertissement ou d'un ou plusieurs de ces services visés à l'article 18 du Code, lorsque ces agences de voyages sont établies dans le pays.

En vertu de ces dispositions, les services fournis par les agences de voyages soumises au régime particulier de la marge des agences de voyages et intervenant au nom et pour le compte du voyageur étaient réputés avoir toujours lieu en Belgique, quel que soit le lieu de l'opération principale. Cela signifiait que les services de voyage à l'étranger (et donc y compris dans des pays situés "hors Union") étaient soumis à la TVA.

A partir du 1^{er} janvier 1978, l'article 10 de la wet van 27 december 1977 (loi du 27 décembre 1977) a remplacé l'article 21 du CTVA. Cette modification a eu lieu afin de mettre cette disposition en conformité avec les règles de détermination du lieu des prestations de services contenues dans la sixième directive TVA 77/388/CEE.

À compter du 1^{er} janvier 1978, l'article 21, paragraphe 2, CTVA s'énonçait comme suit [soulignement ajouté par le hof (Cour)] :

§ 2 : Le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité professionnelle 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.

Cette règle générale s'appliquait également aux agences de voyages soumises au régime particulier de la marge.

En outre, l'article 41, paragraphe 2, CTVA a également été remplacé pour prévoir ce qui suit à partir du 1^{er} janvier 1978 :

Article 41, paragraphe 2, CTVA [soulignement par le hof (Cour)] :

Sont exemptées de la taxe les prestations de services des courtiers et mandataires qui n'agissent pas dans les conditions visées à l'article 13, paragraphe 2, lorsque ces courtiers et mandataires interviennent dans des livraisons de biens ou des prestations de services qui n'ont pas lieu dans le pays ou qui sont exonérées en vertu des articles 39 à 42.

Cette exemption ne s'applique pas aux prestations des agences de voyages qui interviennent dans la fourniture des prestations de transport, de logement, de nourriture ou de boissons consommées sur place, de divertissement ou d'un ou plusieurs de ces services visés à l'article 18, sauf lorsque l'agence de voyages agit au nom et pour le compte du prestataire de ces services.

Cela signifiait que les agences de voyages (soumises au régime particulier de la marge) étaient expressément exclues de l'exemption de taxe des courtiers et mandataires en ce qui concerne les livraisons et les prestations de services à l'étranger.

Il s'ensuit donc qu'en droit belge, les prestations de services des agences de voyages étaient taxées selon le régime particulier de la marge lorsqu'elles intervenaient dans le cadre de voyages qui ont lieu en dehors de la Communauté, puis de l'Union européenne.

Cette imposition constituait incontestablement une dérogation au régime prévu à l'article 26, paragraphe 3, de la sixième directive TVA, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1978 : cet article (devenu article 309 de la directive 2006/112) dispose que si des opérations pour lesquelles l'agence de voyages a recours à d'autres assujettis sont effectuées en dehors de la Communauté (l'Union), la prestation de services est assimilée à une activité d'intermédiaire exonérée en vertu de l'article 15 point 14 (devenu article 153 de la directive 2006/112).

Cependant, l'État belge a fait usage de l'article 28, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive (devenu article 370 de la directive TVA 2006/112), qui permet [aux États membres] de continuer à taxer les opérations qu'ils taxaient déjà au 1^{er} janvier 1978 pour autant qu'elles figurent à l'annexe F (devenue annexe X de la directive 2006/112). Le point 27 de cette annexe F (point 4 de cette annexe X) mentionne les "interventions dans le cadre de voyages en dehors de la Communauté/Union". Puisque ces services étaient déjà taxables en Belgique au 1^{er} janvier 1978, la Belgique pouvait continuer à les taxer après le 1^{er} janvier 1978. C'est ce que l'on appelle techniquement le régime de "standstill". C'est sur ce point que la Cour s'est, à la demande du premier juge [OMISSIS], prononcée

dans son arrêt [C-599/12] du 13 mars 2014. Il en a résulté que le fait que la législation belge ait encore soumis les services concernés à la taxe pendant le délai de transposition (un mois avant l'expiration de ce délai, à savoir le 29 novembre 1977, avec entrée en vigueur au 1^{er} décembre 1977) ne fait pas obstacle à l'application du régime de standstill (permettant à la Belgique de continuer à taxer ces services au-delà du 31 décembre 1977).

Il est crucial pour l'appréciation du présent litige [sur la base des moyens encore actuellement invoqués devant le hof (cour)] de savoir quelles sont la portée et les conséquences des modifications apportées au code de la TVA à partir du 1^{er} janvier 2000 en ce qui concerne les prestations de services fournies par les agences de voyages.

En effet, à partir du 1^{er} janvier 2000, le législateur belge, à la demande de la Commission, a introduit les modifications suivantes dans la législation belge :

i) les termes “agence de voyage” et “voyage” ont été inclus dans la liste des définitions de l'article 1^{er} CTVA, plus précisément au paragraphe 7, et dans les termes suivants :

1° “voyage” : les ensembles alliant des prestations de transport, de logement, de nourriture ou de boissons consommées sur place, de divertissement ou autres, les séjours à forfait, comprenant notamment le logement, les circuits touristiques, ainsi que la mise en œuvre d'une ou plusieurs prestations constitutives de ces ensembles ou qui s'inscrivent en relation avec eux ;

2° “agence de voyages” : quiconque, dans la mesure où il exerce son activité comme suit, organise et vend, en nom propre, aux voyageurs, des voyages visés au 1^o, qu'il réalise en utilisant les biens et les services que d'autres lui fournissent à cet effet.

Dans la mesure où il agit de la manière suivante, ne constitue dès lors pas une agence de voyages pour l'application de ce Code :

1° celui qui organise et vend, en nom propre, aux voyageurs, des voyages visés à l'alinéa 1^{er}, 1^o, dont il assure directement, lui-même, l'exécution par ses propres moyens ;

2° celui qui intervient, en qualité d'intermédiaire, dans la vente de voyages visés à l'alinéa 1^{er}, 1^o.

ii) adaptation de l'article 20 CTVA dans les termes suivants :

§1^{er} Sous réserve de l'application du paragraphe 2 ci-après, lorsqu'un commissionnaire ou un intermédiaire quelconque, agissant dans les conditions prévues à l'article 13, paragraphe 2, s'entremet dans des prestations de services il est réputé avoir reçu personnellement ces services et les avoir fournis personnellement.

§2 Les dispositions du paragraphe 1^{er} ne s'appliquent pas :

1° aux agences de voyages au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 7, premier alinéa, 2° ;

2° aux intermédiaires en voyages visés à l'article 1^{er}, paragraphe 7, second alinéa, 2°.

iii) L'article 41, paragraphe 2, second alinéa, CTVA susmentionné [qui excluait expressément les agences de voyages (soumises au régime particulier de la marge) de l'exemption de la taxe pour les courtiers et mandataires en ce qui concerne les livraisons et prestations de services à l'étranger] a été supprimé.

Comme le fait valoir à juste titre [le défendeur], aucune modification n'a alors été apportée aux règles concernant le lieu de la prestation de services (voir ci-dessus à propos de l'article 21, paragraphe 2, CTVA) de sorte que le lieu de la prestations des services des agences de voyages soumises au régime particulier de la marge est demeuré le lieu d'établissement de l'agence de voyages (en l'occurrence la Belgique).

À la suite de cette modification législative, il a été inscrit dans le code de la TVA (à l'article 1^{er}, paragraphe 7, premier alinéa, 2°), à partir du 1^{er} janvier 2000, que, pour l'application du régime particulier de la marge, l'agence de voyages agit en nom propre. Il s'agit en substance d'une adaptation du régime belge aux dispositions de l'article 306 de la directive TVA 2006/112.

Comme le précise à juste titre [la partie défenderesse], les agences de voyages ne pouvaient plus, à partir de ce moment, utilement invoquer l'exemption de l'article 41, paragraphe 2, CTVA lorsqu'elles interviennent dans le cadre de prestations de services et des livraisons pour des voyages se déroulant en dehors de la Communauté/Union. En effet, la présomption légale mentionnée à l'article 20, paragraphe 2, CTVA selon laquelle elles sont "censées agir au nom et pour le compte du voyageur" a été supprimée. En vertu de l'article 1^{er}, paragraphe 7, 2° CTVA, elles sont censées agir en nom propre. Cela impliquait également que leur "intervention" cessait de relever de l'article 41, paragraphe 2, premier alinéa, du CTVA parce qu'elles n'étaient pas des "courtiers ou mandataires".

La suppression de l'article 41, paragraphe 2, second alinéa, CTVA n'a donc d'autre motif que le fait que l'exclusion de l'exemption était devenue superflue.

[Les demanderesses] estiment que la perception de la taxe sur les voyages en dehors de l'Union européenne ne pouvait être maintenue qu'aussi longtemps que la Belgique respectait l'obligation de standstill. Selon elles, une fois l'article 41, paragraphe 2, second alinéa CTVA supprimé, la "disposition gelée", qui constituait le fondement de l'exclusion de l'exemption de TVA pour les voyages en dehors de l'Union européenne aurait cessé d'exister, de sorte que l'exonération prévue par la sixième directive et la directive 2006/112 serait directement

applicable en Belgique. En tout état de cause, [les demanderesses] soutiennent que, à la suite de la modification législative intervenue le 1^{er} janvier 2000, les prestations de services concernées qu'ils ont fournies en tant qu'agences de voyages dans le cadre du régime particulier de la marge en ce qui concerne les voyages en dehors de l'Union européenne sont exonérées de la taxe.

Toutefois, comme le premier juge l'a constaté à juste titre, [les demanderesses] sont parties du postulat erroné que la suppression de l'article 41, paragraphe 2, second alinéa, CTVA entraînait une modification du régime particulier des agences de voyages, et cette suppression n'a (dès lors) pas eu pour effet que la Belgique ne respectait plus l'obligation de standstill.

En procédant à la refonte de l'article 1^{er}, paragraphe 7, de l'article 20 et de l'article 41, paragraphe 2, CTVA, le législateur belge a simplement voulu répondre à la mise en demeure de la Commission européenne faisant suite à une plainte de l'Allemagne, qui n'admettait pas que la législation belge conduise à une double imposition par l'effet des articles 13 et 20 CTVA. C'est (uniquement) pour cette raison que l'article 20 CTVA a été modifié en excluant les agences de voyages et les intermédiaires en voyages au paragraphe 2 (voir ci-dessus).

Ainsi qu'il a déjà été mentionné, cette modification de l'article 20, conjointement avec l'ajout à l'article 1^{er}, paragraphe 7, CTVA, ont rendu superflue l'exclusion de l'exemption prévue à l'ancien article 41, paragraphe 2, second alinéa.

En droit positif belge, à partir du 1^{er} janvier 2000, l'agence de voyages (article 1^{er}, paragraphe 7, premier alinéa, 2^o CTVA) qui vend des voyages directement au voyageur en application du régime particulier de la marge n'agit jamais en tant qu'intermédiaire en voyages (article 1^{er}, paragraphe 7, second alinéa, 1^o, CTVA), ni en tant que commissionnaire (article 20, paragraphe 2, CTVA).

L'agence de voyages fournit au voyageur un service de voyages (article 1^{er}, paragraphe 7, premier alinéa, 1^o CTVA) qui a lieu en Belgique si l'agence de voyages y est établie.

Jusqu'à la modification législative entrée en vigueur le 1^{er} mai 2014 (mais qui est dénuée de pertinence pour la présente affaire), le code de la TVA ne prévoyait aucune exemption pour les services concernés.

Ce régime est conforme à la disposition de standstill dès lors qu'il implique le maintien d'une taxation qui existait déjà avant le 1^{er} janvier 1978.

Ces moyens sont tous non fondés. » ([citation de l']arrêt attaqué, [OMISSIS])

Griefs

1.1 Il découle du principe général de droit de primauté du droit de l'Union sur toutes les normes nationales qu'en cas de conflit entre le droit national et le droit

de l'Union, les règles nationales doivent recevoir, dans toute la mesure du possible et en appliquant les méthodes d'interprétation reconnues en droit national, une interprétation conforme au droit de l'Union, afin d'assurer la pleine efficacité du droit de l'Union et d'aboutir à une solution conforme aux objectifs poursuivis par celui-ci (voir, notamment, arrêts du 24 janvier 2012, Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, point 27, du 11 novembre 2015, Klausner Holz Niedersachsen, C-505/14, EU:C:2015:742, point 34, et du 24 juin 2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, point 55). Si cela n'est pas possible, la norme nationale doit être laissée inappliquée dans la mesure où elle est contraire à une disposition du droit de l'Union ayant un effet direct (voir, notamment, arrêts du 5 février 1963, van Gend & Loos, 26/62, EU:C:1963:1, du 15 juillet 1964, Costa, 6/64, EU:C:1964:66, du 9 mars 1978, Simmenthal, 106/77, EU:C:1978:49 point 21, du 24 juin 2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, point 61, et du 18 mai 2021, Asociația « Forumul Judecătorilor din România » e.a., C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 et C-397/19, EU:C:2021:393, point 248 ; Cass. 14 janvier 2016, F.14.0015.N).

Le juge qui n'écarter pas l'application d'une norme nationale lorsque cette norme est contraire à une disposition du droit de l'Union qui est d'effet direct viole ce principe général de droit.

1.2.1. La sixième directive TVA a institué un régime particulier pour les agences de voyage au 1^{er} janvier 1978.

Conformément à l'article 26, paragraphe 1, ce régime particulier est applicable dans la mesure où l'agence de voyages agit en son propre nom à l'égard du voyageur et utilise, pour la réalisation du voyage, des livraisons et de prestations de services d'autres assujettis : les opérations effectuées par l'agence de voyages pour la réalisation du voyage sont considérées, conformément à l'article 26, paragraphe 2, comme une prestation de service unique de l'agence de voyages au voyageur, qui est imposée dans l'État membre dans lequel l'agence de voyages a établi son activité ou dispose d'un établissement stable à partir duquel elle a fourni la prestation de services, la base d'imposition étant constituée par la marge de l'agence de voyages.

L'article 15, point 14, de la sixième directive TVA prévoit une exonération générale des prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour compte d'autrui, lorsqu'ils interviennent dans des opérations qui sont réalisées hors de l'Union. L'article 26, paragraphe 3, de cette directive rend cette exonération applicable aux agences de voyages agissant en leur propre nom pour les services pour lesquels elles ont recours à d'autres assujettis dans la mesure où ces derniers réalisent leurs prestations de services en dehors de l'Union. Si les opérations effectuées par d'autres assujettis sont effectuées tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'Union, seule est considérée comme exonérée la partie de la prestation de services de l'agence de voyages qui concerne les opérations effectuées en dehors de l'Union (article 26, paragraphe 3, seconde phrase, de la sixième directive TVA). Ces services pour lesquels l'agence

de voyages agissant en son nom propre a recours à d'autres assujettis réalisant leurs prestations de services en dehors de l'Union seront ci-après désignés de manière abrégée sous le nom de « services de voyage en dehors de l'Union européenne ».

Sur la base de ces dispositions de la sixième directive TVA, les services de voyage en dehors de l'Union européenne ont donc été exonérés de la TVA.

1.2.2. En vertu d'une clause dite de « standstill » (clause de « statu quo », à savoir le « maintien » ou « gel » d'une disposition « existante » au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive TVA), l'article 28, paragraphe 3, sous a), et paragraphe 4, de la sixième directive TVA permet aux États membres, au cours d'une période transitoire, de continuer à appliquer la taxe aux opérations qui en sont exonérées en vertu de l'article 15, pour autant que ces opérations soient reprises à l'annexe E. En son point 15, cette annexe vise les services de voyage en dehors de l'Union européenne. La période transitoire, initialement fixée à cinq ans à compter du 1^{er} janvier 1978, s'est prolongée au-delà de ce délai en raison de l'absence d'intervention du Conseil de l'Union.

Le présent litige porte sur cette clause de « standstill ».

1.2.3. La sixième directive TVA a été abrogée au 1^{er} janvier 2007 et remplacée par la directive 2006/112/CE (ci-après la « directive TVA »).

L'article 306 de la directive TVA prévoit de la même manière un régime particulier de la marge pour la TVA sur les opérations des agences de voyages agissant en leur propre nom :

« 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. »

L'article 307 dispose par la suite que les opérations d'une agence de voyages relevant de ce régime sont considérées comme une prestation de services unique, qui est imposée dans le pays d'établissement de l'agence de voyages :

« 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. »

À l'instar de l'article 26, paragraphe 3, de la sixième directive TVA, l'article 309 de la directive TVA assimile cependant la prestation de services d'une agence de voyages à une activité d'intermédiaire exonérée (par l'article 15, point 14, dans la sixième directive TVA, et par l'article 153 dans la directive TVA) si les opérations pour lesquelles l'agence de voyages a recours à d'autres assujettis sont effectuées par ces derniers en dehors de l'Union européenne :

« 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. »

L'article 370 de la directive TVA a cependant repris la disposition transitoire susmentionnée de l'article 28, paragraphe 3, sous a), et paragraphe 4, de la sixième directive TVA, de sorte que les États membres peuvent continuer à taxer ces opérations en principe exonérées s'ils le faisaient déjà au 1^{er} janvier 1978 :

« Les États membres qui, au 1^{er} janvier 1978, taxaient les opérations dont la liste figure à l'annexe X, partie A, peuvent continuer à les taxer. »

1.2.4. En vertu des dispositions susmentionnées, les États membres sont tenus de prévoir dans leur droit interne une exonération de la TVA pour les services de voyage en dehors de l'Union européenne.

Ces dispositions sont suffisamment claires et inconditionnelles et ne dépendent pas d'une mesure d'exécution ou d'une marge d'appréciation des autorités européennes ou des États membres, de sorte qu'elles ont un effet direct dans l'ordre juridique interne belge (voir également Cour const., 7 juillet 2016, n° 107/2016, B.10.2 : « [...] [le régime de TVA concernant les agences de voyages modifié par l'arrêté royal du 28 décembre 1999] constituait une reprise des termes d'une directive contraignante qui contenait elle-même plusieurs éléments essentiels de l'impôt »).

Cependant, les États membres sont autorisés à prévoir une exception à l'exonération susmentionnée et à continuer de cette manière à taxer les services de voyage en dehors de l'Union européenne, dans la mesure où ils taxaient déjà ces services au 1^{er} janvier 1978, qui est la date limite d'entrée en vigueur de la sixième directive sur la TVA.

Cette clause de « standstill » permet le maintien temporaire de la taxation nationale déjà en vigueur avant l'entrée en vigueur de la sixième directive TVA.

*Selon une jurisprudence constante de la Cour, une telle disposition transitoire doit, comme toute exception à l'harmonisation, faire l'objet d'une interprétation stricte (voir, notamment, arrêts du 11 septembre 2003, *Cookies World*, C-155/01, EU:C:2003:449, point 59, du 7 décembre 2006, *Eurodental*, C-240/05, EU:C:2006:763, point 54, et du 12 juin 2008, *Commission/Portugal*, C-462/05, EU:C:2008:337, point 54). Par conséquent, un État membre ne peut invoquer cette disposition transitoire que si ses conditions légales ont été remplies ab initio, et tant qu'il maintient cette disposition dérogatoire à la directive.*

*Une modification de la disposition nationale ne remet dès lors pas en cause le maintien de la validité de la clause de standstill que pour autant que la disposition modifiée soit, dans sa substance, identique à la législation antérieure ou qu'elle se borne à réduire ou à supprimer un obstacle à l'exercice des droits et des libertés communautaires figurant dans la législation antérieure. En revanche, une législation qui repose sur une logique différente de celle du droit antérieur et met en place des procédures nouvelles ne peut être assimilée à la législation existante à la date retenue par l'acte de l'Union en cause (voir, notamment, arrêts du 11 septembre 2003, *Cookies World*, C-155/01, EU:C:2003:449, point 63, et du 23 avril 2009, *Puffer*, C-460/07, EU:C:2009:254, point 87). Une réglementation nationale cesse également de constituer une dérogation permise par une telle clause de standstill si elle a pour effet d'étendre, postérieurement à l'entrée en vigueur de la directive, le champ des exclusions existantes en s'éloignant ainsi de l'objectif de cette directive (voir, notamment, arrêts du 14 juin 2001, *Commission/France*, C-40/00, EU:C:2001:338, points 16 à 18, du 11 septembre 2003, *Cookies World*, C-155/01, EU:C:2003:449, point 66, du 22 décembre 2008, *Magoora*, C-414/07, EU:C:2008:766, point 37, et du 23 avril 2009, *Puffer*, C-460/07, EU:C:2009:254, point 86).*

2.1. Peu avant l'entrée en vigueur de la sixième directive TVA, le législateur belge a, par la loi du 29 novembre 1977, inscrit dans le CTVA (à l'article 20, paragraphe 2) une présomption légale en vertu de laquelle une agence de voyages était censée agir au nom et pour le compte du voyageur (et donc en tant que mandataire de celui-ci).

Cette présomption légale était également applicable lorsque l'agence de voyages agissait en son propre nom à l'égard du voyageur et qu'elle était soumise au régime particulier de la marge décrit ci-dessus. Ainsi, aux fins de la TVA, une agence de voyages agissant en son propre nom était toujours réputée agir au nom et pour le compte du voyageur. Cette présomption légale avait pour conséquence logique qu'à partir du 1^{er} janvier 1978, la Belgique devait exonérer les services de voyage en dehors de l'Union européenne, comme le prévoit l'article 15, point 14, de la sixième directive TVA. Toutefois, moins d'un mois plus tard et juste avant l'entrée en vigueur de la sixième directive TVA, la loi du 27 décembre 1977 a modifié le CTVA pour prévoir (à l'article 41, paragraphe 2, second alinéa) que

l'exonération des prestations des courtiers et mandataires qui intervenaient dans des livraisons de biens ou des prestations de services qui n'avaient pas lieu à l'intérieur de l'Union européenne ne s'appliquait pas aux prestations des agences de voyages. Cette modification a eu pour effet qu'à partir du 1^{er} janvier 1978, les services fournis par les agences de voyage en leur propre nom sont restés soumis à la TVA, même dans la mesure où il s'agissait de services de voyage en dehors de l'Union européenne.

La Belgique a ainsi fait usage de la clause de standstill prévue à l'article 28, paragraphe 3, sous a) et paragraphe 4, ainsi qu'à l'annexe E, point 15, de la sixième directive TVA (devenus article 370 et annexe X, partie A, point 4, de la directive TVA). Cette exception à l'exonération prévue par le droit de l'Union est restée en vigueur pendant vingt-deux ans.

2.2. Au 1^{er} janvier 2000, l'arrêté royal du 28 décembre 1999 modifiant le code de la taxe sur la valeur ajoutée, approuvé par la loi du 5 août 2003, a apporté diverses modifications au CTVA en ce qui concerne les services fournis par les agences de voyages.

D'abord, une définition des termes « voyage » et « agence de voyage » a été reprise à l'article 1^{er}, paragraphe 7, 1^o et 2^o, CTVA, en vertu de laquelle une agence de voyage a été définie comme « quiconque dans la mesure où il exerce son activité comme suit, organise et vend, en nom propre, aux voyageurs, des voyages visés au 1^o, qu'il réalise en utilisant les biens et les services que d'autres lui fournissent à cet effet. » À partir du 1^{er} janvier 2000, l'expression « agence de voyages » est donc réservée à l'assujetti qui organise et vend, en nom propre, des voyages et dont les services de voyage sont réalisés en recourant aux services d'autres assujettis.

Ensuite, cet arrêté royal a supprimé les deux dispositions du CTVA par lesquelles la loi du 27 décembre 1977 avait fait application de la clause de « standstill » de l'article 28, paragraphe 3, sous a) et paragraphe 4, de la sixième directive TVA afin de maintenir l'imposition des services de voyage en dehors de l'Union européenne, à savoir la présomption légale figurant à l'article 20, paragraphe 2, CTVA, en vertu de laquelle une agence de voyages est réputée agir au nom et pour le compte du voyageur, et l'exclusion des agences de voyages de l'exonération des courtiers et mandataires prévue à l'article 41, paragraphe 2, second alinéa, CTVA en ce qui concerne les livraisons et les prestations de services en dehors de l'Union européenne.

2.3. À partir du 1^{er} janvier 2000, le droit belge ne contenait donc plus de disposition expresse dérogeant à l'exonération des services de voyage en dehors de l'Union européenne prévue par les dispositions combinées de l'article 26, paragraphe 3, et de l'article 15, point 14, de la sixième directive TVA (et, à partir du 1^{er} janvier 2007, par les dispositions combinées des articles 309 et 153 de la directive TVA), et donc pas de disposition expresse faisant usage de l'autorisation de continuer à taxer ces services prévue à l'article 28, paragraphe 3, sous a) et

paragraphe 4, ainsi qu'à l'annexe E, point 15, de la sixième directive TVA (et, à partir du 1^{er} janvier 2007, à l'article 370 et à l'annexe X, partie A, point 4, de la directive TVA).

Si le législateur belge entendait continuer à taxer les services de voyage en dehors de l'Union européenne à partir du 1^{er} janvier 2000, il aurait dû prévoir une dérogation expresse à l'exonération prévue par la sixième directive TVA. La simple définition d'une agence de voyages comme agissant en son propre nom n'est pas suffisante à cette fin, dès lors que cette définition correspond précisément à la définition figurant dans la sixième directive TVA. De même, l'article 41, paragraphe 2, CTVA, qui constitue la transposition l'article 15, point 14, de la sixième directive TVA (devenu article 153 de la directive TVA), disposition qui, en vertu de l'article 26, paragraphe 3, de la sixième directive TVA (devenu article 309 de la directive TVA) s'applique aux services de voyage en dehors de l'Union européenne, ne prévoyait plus, en raison de la suppression du second alinéa, de dérogation expresse à partir du 1^{er} janvier 2000.

À défaut d'une telle disposition expresse, la Belgique ne pouvait plus, à partir du 1^{er} janvier 2000, soumettre les services de voyage en dehors de l'Union européenne à la TVA sans violer les dispositions combinées de l'article 26, paragraphe 3, et de l'article 15, point 14, de la sixième directive TVA (et, à partir du 1^{er} janvier 2007, les dispositions combinées des articles 309 et 153 de la directive TVA).

2.4. À supposer qu'une telle disposition expresse n'ait pas été nécessaire, il reste que les dispositions introduites par l'arrêté royal du 28 décembre 1999 en ce qui concerne la taxation des services de voyage en dehors de l'Union européenne ne sont plus, dans leur substance, identiques à la législation antérieure, mais reposent sur une logique différente de celle de cette législation et, en ce qui concerne en particulier les services de voyage en dehors de l'Union européenne, elles ne prévoient que de manière implicite l'exclusion de l'assimilation aux opérations effectuées par un intermédiaire exonérées en vertu de l'article 15, point 14, de la sixième directive TVA (devenu article 153 de la directive TVA), de sorte qu'elles ne sauraient être assimilées à la législation qui existait au 1^{er} janvier 1978, à savoir la date d'entrée en vigueur de la sixième directive TVA.

Compte tenu de ces modifications, la Belgique ne pouvait plus, à partir du 1^{er} janvier 2000, soumettre à la TVA les services de voyage en dehors de l'Union européenne sans enfreindre les dispositions combinées de l'article 26, paragraphe 3, et de l'article 15, point 14, de la sixième directive TVA (et, à partir du 1^{er} janvier 2007, les dispositions combinées des articles 309 et 153 de la directive TVA).

2.5. L'arrêt attaqué considère [1] que « à la suite de cette modification législative, il a été inscrit dans le code de la TVA (à l'article 1^{er}, paragraphe 7, premier alinéa, 2^o), à partir du 1^{er} janvier 2000, que, pour l'application du régime particulier de la marge, l'agence de voyages agit en nom propre », [2] que

« les agences de voyages ne pouvaient plus, à partir de ce moment, utilement invoquer l'exemption de l'article 41, paragraphe 2, CTVA lorsqu'elles interviennent dans le cadre de prestations de services et des livraisons pour des voyages se déroulant en dehors de la Communauté/Union », dès lors que « la présomption légale mentionnée à l'article 20, paragraphe 2, CTVA selon laquelle elles sont "censées agir au nom et pour le compte du voyageur" a été supprimée », [3] que « le lieu de la prestations des services des agences de voyages soumises au régime particulier de la marge est demeuré le lieu d'établissement de l'agence de voyages (en l'occurrence la Belgique) », et [4] que « jusqu'à la modification législative entrée en vigueur le 1^{er} mai 2014 [...], le code de la TVA ne prévoyait aucune exemption pour les services concernés ».

Ces motifs ne sont pas de nature à justifier la décision selon laquelle le maintien de la taxation des services de voyage en dehors de l'Union européenne restait conforme aux dispositions de la sixième directive TVA et de la directive TVA.

En effet, le régime particulier de la marge prévu par la directive TVA ne s'applique qu'aux agences de voyages agissant en leur propre nom à l'égard du voyageur et ne prévoit nullement un prélèvement de TVA tel que celui qui s'applique aux intermédiaires, de sorte que la législation belge a été, sur ce point, précisément mise en conformité avec la directive TVA par l'introduction de l'article 1^{er}, paragraphe 7, 1^o et 2^o, CTVA et la suppression de la présomption légale de l'article 20 CTVA par l'arrêté royal du 28 décembre 1999, approuvé par la loi du 5 août 2003. L'article 26, paragraphe 1, de la sixième directive TVA (devenu article 306 de la directive TVA) dispose en effet que :

« Les États membres appliquent la taxe sur la valeur ajoutée aux opérations des agences de voyages conformément au présent article, 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 et des prestations de services d'autres assujettis. Le présent article n'est pas applicable aux agences de voyages qui agissent uniquement en qualité d'intermédiaire et auxquelles l'article 11 sous A paragraphe 3 sous c) est applicable. Au sens du présent article, sont également considérés comme agences de voyages les organisateurs de circuits touristiques. » (article 26, paragraphe 1, de la sixième directive TVA, devenu article 306 de la directive TVA)

Dans le cadre de ce régime particulier de la marge pour les agences de voyages agissant en leur propre nom, la directive TVA prévoit par la suite un régime spécifique en ce qui concerne leur intervention dans des prestations de services effectuées par d'autres assujettis en dehors de l'Union européenne, en vertu duquel seuls ces services d'agences de voyages (agissant en leur propre nom) sont assimilés à une opération d'intermédiaire exonérée :

« 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 15 point 14. Si ces opérations 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. » (article [26], paragraphe 3, de la sixième directive TVA, devenu article 309 de la directive TVA, qui renvoie aux activités d'intermédiaires exonérées en vertu de l'article 153 de cette directive).

Ainsi, les agences de voyage soumises au régime particulier de la marge ne sont pas considérées comme des intermédiaires par la directive TVA, mais seules certaines opérations sont assimilées à une activité d'intermédiaire exonérée, à savoir leur intervention dans des services fournis par d'autres assujettis en dehors de l'Union européenne.

Le fait que, comme le relève à juste titre l'arrêt attaqué, l'arrêté royal du 28 décembre 1999 « [n'a apporté] aucune modification [...] aux règles concernant le lieu de la prestation de services [...] de sorte que le lieu de la prestations des services des agences de voyages soumises au régime particulier de la marge est demeuré le lieu d'établissement de l'agence de voyages (en l'occurrence la Belgique) » ne justifie pas la conclusion selon laquelle la condition de la clause de standstill de l'article 28, paragraphe 3, sous a), et paragraphe 4, de la sixième directive TVA (devenu article 309 de la directive TVA) était toujours remplie. La détermination du lieu de la prestation de services est indépendante de la disposition particulière de la directive TVA en vertu de laquelle, pour les services de voyage en dehors de l'Union européenne, la prestation de l'agence de voyages est assimilée à une activité d'intermédiaire exonérée. L'article 26, paragraphe 3, de la sixième directive TVA (devenu article 309 de la directive TVA) prévoit non pas une exception à la détermination du lieu de la prestation, mais une exonération spécifique de la TVA, qui a lieu au moyen d'une assimilation à une activité d'intermédiaire exonérée. Cet article – qui est d'effet direct – dispose que :

« 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 15 point 14. Si ces opérations 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. »

Il est donc prévu, sur la base de l'article 26, paragraphes 2 et 3, de la sixième directive TVA (devenus articles 307 et 309 de la directive TVA), que les prestations de services des agences de voyages, qui sont toujours imposées (et localisées) à l'endroit où 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, sont exonérées de la TVA, au moyen d'une assimilation obligatoire aux activités exonérées des intermédiaires, dans la mesure où elles ont recours à

d'autres assujettis dont les prestations sont effectuées (et donc localisées) en dehors de l'Union européenne.

3. *En décidant que la Belgique pouvait encore, à partir du 1^{er} janvier 2000, soumettre à la TVA les services de voyage en dehors de l'Union européenne, l'arrêt attaqué viole ainsi les dispositions et le principe général de droit cités au début du présent moyen, et en particulier l'article 15, point 14, l'article 26, paragraphes 1 et 3, l'article 28, paragraphe 3, sous a) et paragraphe 4, ainsi que l'annexe E, point 15, de la sixième directive TVA, les articles 153, 306, 309 et 370, et l'annexe X, partie A, point 4, de la directive TVA, ainsi que le principe général de droit de primauté du droit de l'Union sur toutes les normes nationales.*

Second moyen

[moyen relatif aux intérêts de retard qui n'a pas été examiné plus avant par la juridiction de renvoi]

IV. LA DÉCISION DU HOF (COUR)

Appréciation

Sur le premier moyen

1. Dans le cadre du premier moyen, il est soutenu qu'en décidant que la Belgique pouvait encore soumettre à la TVA les services de voyage en dehors de l'Union européenne à partir du 1^{er} janvier 2000, les juges d'appel ont violé les l'article 15, point 14, l'article 26, paragraphes 1 et 3, l'article 28, paragraphe 3, sous a) et paragraphe 4, ainsi que l'annexe E, point 15, de la directive TVA n° 77/388/CEE, 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 (ci-après la « directive 77/388/CEE »), devenus articles 153, 306, 309 et 370 ainsi qu'annexe X, partie A, point 4, de la directive TVA n° 2006/112/CE, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive 2006/112/CE »), et l'article 1^{er}, paragraphe 7, 2°, du code de la TVA, ainsi que le principe général de droit de primauté du droit de l'Union sur toutes les normes nationales.

2. En vertu de l'article 26, paragraphe 3, de la directive 77/388/CEE, devenu article 309 de la directive 2006/112/CE, les opérations effectuées par une agence de voyages agissant en son nom propre à l'égard du voyageur et utilisant, pour la réalisation du voyage, des livraisons de biens et des prestations de services d'autres assujettis sont exonérées de la taxe si et dans la mesure où les opérations pour lesquelles l'agence de voyages a recours à d'autres assujettis sont effectuées par ces derniers en dehors de l'Union européenne.

Sur le fondement de l'article 28, paragraphe 3, sous a), et paragraphe 4, de la directive 77/388/CEE, devenu article 370 de la directive 2006/112/CE, les États

membres qui, au 1^{er} janvier 1978, taxaient certaines opérations exonérées en vertu de ces directives peuvent continuer à les taxer pour autant qu'elles soient énumérées à l'annexe E de la directive 77/388/CEE, devenue annexe X, partie A, de la directive 2006/112/CE.

Le point 15 de l'annexe E de la directive 77/388/CEE, devenue annexe X, partie A, point 4, de la directive 2006/112/CE, mentionne les prestations de services des agences de voyages agissant en leur propre nom à l'égard du voyageur et utilisant, pour la réalisation du voyage, des livraisons de biens et des prestations de services d'autres assujettis, ainsi que celles des agences de voyages qui agissent au nom et pour le compte du voyageur, pour autant qu'il s'agisse de voyages effectués en dehors de la Communauté.

3. Selon une jurisprudence constante de la Cour concernant les clauses dites « de standstill » de la directive 77/388/CEE, devenue directive 2006/112/CE, y compris l'article 28, paragraphe 3, sous a), et paragraphe 4, de la directive 77/388/CEE, devenu article 370 de la directive 2006/112/CE,

- toute mesure nationale adoptée postérieurement à la date d'entrée en vigueur de ces directives dans l'État membre concerné n'est pas, de ce seul fait, automatiquement exclue du régime dérogatoire instauré par les clauses de standstill (voir, notamment, arrêt du 24 mai 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297) ;
- les clauses de standstill empêchent uniquement un État membre d'introduire une nouvelle dérogation nationale après le 1^{er} janvier 1978 ou d'étendre le champ d'application d'une dérogation nationale existant avant le 1^{er} janvier 1978, étant donné que, dans ces cas, l'État membre s'éloigne davantage de l'objectif des directives (arrêts du 11 septembre 2003, *Cookies World*, C-155/01, EU:C:2003:449, points 63 et 66, du 11 décembre 2008, *Danfoss et AstraZeneca*, C-371/07, EU:C:2008:711, points 32, 33 et 43, du 22 décembre 2008, *Magoora*, C-414/07, EU:C:2008:766, points 36, 37 et 43, du 23 avril 2009, *Puffer*, C-460/07, EU:C:2009:254 points 85, 86 et 93, du 18 juillet 2013, *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, et du 2 mai 2019, *Grupa Lotos*, C-225/18, EU:C:2019:349) ;
- les clauses de standstill n'empêchent pas un État membre de restreindre, après le 1^{er} janvier 1978, la portée d'une dérogation existant avant le 1^{er} janvier 1978, étant donné que, dans ce cas, l'État membre se rapproche de la réalisation des objectifs des directives (arrêts du 29 avril 1999, *Norbury Developments*, C-136/97, EU:C:1999:211, points 19 et 20, et du 14 juin 2001, *Commission/France*, C-345/99, EU:C:2001:334, point [22]) ;
- la dérogation autorisée dans les clauses de standstill s'applique également à une disposition qui est, dans sa substance, identique à la

législation antérieure ou qui se borne à réduire ou à supprimer un obstacle à l'exercice des droits et des libertés communautaires figurant dans la législation antérieure, mais, en revanche, une législation qui repose sur une logique différente de la législation antérieure et qui introduit de nouvelles procédures ne peut être assimilée à la législation en vigueur au moment déterminé par la législation communautaire en question (arrêts du 23 avril 2009, Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, point 87, et du 11 septembre 2003, Cookies World, C-155/01, EU:C:2003:449, point 63) ;

- l'interprétation de la législation nationale afin de déterminer son contenu au moment de l'entrée en vigueur des directives et d'établir si des modifications législatives ultérieures ont eu pour effet d'étendre ou de restreindre le champ la portée de cette législation nationale est, en principe, de la compétence de la juridiction de renvoi (arrêts du 8 janvier 2002, Metropol et Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, point 47, du 22 décembre 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, points 32, 33 et 42, du 23 avril 2009, Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, point 84, du 18 juillet 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, et du 2 mai 2019, Grupa Lotos, C-225/18, EU:C:2019:349) ;
- pour apprécier si une mesure nationale adoptée après la date d'entrée en vigueur des directives dans l'État membre concerné est soumise aux clauses de standstill des directives, y compris l'article 28, paragraphe 3, sous a), et paragraphe 4, de la directive 77/388/CEE, devenu article 370 de la directive 2006/112/CE, il convient de tenir compte de l'application effective des dispositions nationales et des effets qui en résultent pour les assujettis (arrêt du 11 décembre 2008, Danfoss et AstraZeneca, C-371/07, EU:C:2008:711, points 31 et 42).

4. Le droit belge en matière de traitement, du point de vue de la TVA, des services d'agences de voyages consistant en l'organisation de voyages en dehors de l'Union européenne a connu l'évolution suivante.

- Avant le 1^{er} décembre 1977, une agence qui s'entremettait dans l'organisation d'un voyage et qui délivrait en son nom propre une facture au voyageur était, en vertu des articles 13 et 20 CTVA, censée avoir reçu elle-même les services en cause et les avoir à son tour fournis elle-même au voyageur. Avant cette date, une agence de voyages agissait ainsi en son nom propre et non comme intermédiaire au nom du transporteur, de l'hôtelier, de l'organisateur de spectacles, etc. En application de l'article 26, paragraphe 3, de la directive 77/388/CEE, devenu article 309 de la directive 2006/112/CE, les prestations de services des agences de voyages, si et dans la mesure où les opérations pour lesquelles l'agence de voyages a recours à d'autres assujettis sont effectuées par ces derniers en dehors de l'Union

européenne, étaient assimilées à une activité d'intermédiaire exonérée de sorte qu'elles étaient exonérées de la TVA.

- Peu avant l'entrée en vigueur de la directive 77/388/CEE, la Belgique a décidé de rendre imposables les voyages effectués en dehors de l'Union européenne. À cet effet, d'une part, la loi du 29 novembre 1977, entrée en vigueur le 1^{er} décembre 1977, a prévu à l'article 20, paragraphe 2, premier alinéa, du code de la TVA qu'une agence de voyages, lorsqu'elle intervient dans la fourniture de prestations de transport, de logement, de nourriture ou boissons consommées sur place, de divertissement ou d'un ou plusieurs de ces services visés à l'article 18, est censée agir au nom et pour le compte du voyageur, quelles que soient les modalités de son intervention, sauf dans la mesure où elle fournit elle-même directement ces services par ses propres moyens ou si elle agit au nom et pour le compte du prestataire de ces services. D'autre part, la loi du 27 décembre 1977 a prévu à l'article 41, paragraphe 2, second alinéa, du code de la TVA, que l'exemption prévue à l'article 41, paragraphe 2, premier alinéa, pour les prestations de services des courtiers et mandataires qui interviennent dans des livraisons de biens ou des prestations de services qui n'ont pas lieu dans l'Union européenne ne s'applique pas aux prestations des agences de voyages qui interviennent dans la fourniture des prestations de transport, de logement, de nourriture ou de boissons consommées sur place, de divertissement ou d'un ou de plusieurs de ces services visés à l'article 18, sauf lorsque l'agence de voyages agit au nom et pour le compte du prestataire de ces services.

Ainsi, les agences de voyages étaient réputées agir en tant que mandataire du voyageur, mais se voyaient refuser l'exonération des mandataires dans la mesure où elles interviennent dans des services qui n'ont pas lieu dans l'Union européenne.

- Après l'entrée en vigueur de la directive 77/388/CEE le 1^{er} janvier 1978, le législateur belge a maintenu, en application de l'article 28, paragraphe 3, sous a), et paragraphe 4, de la directive 77/388/CEE, la règle susmentionnée de l'article 41, paragraphe 2, du code de la TVA.
- Comme l'indique le rapport au Roi joint à l'arrêté royal du 28 décembre 1999, la Belgique a été mise en demeure par la Commission européenne en ce qui concerne le statut des intermédiaires dans le secteur des voyages appliqué par la Belgique. Le fait qu'en application de l'article 20, paragraphe 2, premier alinéa, du code de la TVA alors en vigueur, les agences de voyages étaient réputées agir au nom et pour le compte du voyageur, alors que l'article 26, paragraphe 1, de la directive 77/388/CEE, devenu article 306 de la directive 2006/112/CE, prévoit qu'elles agissent en leur propre nom, combiné à l'application de l'article 13 du code de la

TVA, entraînait un risque de double imposition dans l'Union européenne.

Afin de se conformer à l'article 26, paragraphe 1, de la directive 77/388/CEE, devenu article 306 de la directive 2006/112/CE, et d'éliminer le risque de double imposition dans l'Union européenne, l'arrêté royal du 28 décembre 1999 a apporté les modifications suivantes au code de la TVA :

1) Il a été prévu, à l'article 1^{er}, paragraphe 7, premier alinéa, 2^o, du code de la TVA, que pour l'application de ce code, il y a lieu d'entendre par « agence de voyages » quiconque organise et vend, en nom propre, aux voyageurs, des voyages visés au 1^o, qu'il réalise en utilisant les biens et les services que d'autres lui fournissent à cet effet. Avec l'insertion de l'article 1^{er}, paragraphe 7, premier alinéa, 2^o, du code de la TVA, une agence de voyages est ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2000, réputée agir en son propre nom, et non plus au nom et pour le compte du voyageur comme c'était le cas auparavant.

2) Il a en outre été prévu, à l'article 20, paragraphe 2, du code de la TVA, que le régime de l'article 20, paragraphe 1, de ce code concernant les commissionnaires ou intermédiaires quelconques visés à l'article 13, paragraphe 2 s'entremettant dans des prestations de services ne s'applique pas aux agences de voyages au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 7, premier alinéa, 2^o, du code de la TVA ni aux intermédiaires en voyages visés à l'article 1^{er}, paragraphe 7, second alinéa, 2^o, du code de la TVA.

3) Enfin, l'exclusion expresse des agences de voyages du champ d'application de l'exemption de taxe de l'article 41, paragraphe 2, premier alinéa, du code de la TVA pour les courtiers et mandataires, exclusion prévue à l'article 41, paragraphe 2, second alinéa, de ce code, a été supprimée, étant donné que les agences de voyages ne seraient désormais plus considérées comme des mandataires, de sorte qu'elles ne pouvaient en tout état de cause plus invoquer cette exemption.

5. Les demanderesses font tout d'abord valoir que, depuis le 1^{er} janvier 2000, le droit belge ne contient plus de disposition expresse dérogeant à l'exonération des services de voyage en dehors de l'Union européenne prévue par les dispositions combinées de l'article 26, paragraphe 3, et de l'article 15, point [14], de la directive 77/388/CEE et, par conséquent, aucune disposition expresse faisant usage de l'autorisation de continuer à taxer ces services prévue à l'article 28, paragraphe 3, sous a) et paragraphe 4, ainsi qu'à l'annexe E, point 15, de la directive 77/388/CEE. Selon les demanderesses, à défaut d'une disposition expresse, la Belgique ne pouvait plus soumettre à la TVA les services de voyage

en dehors de l'Union européenne sans violer les dispositions susmentionnées de la directive 77/388/CEE.

Les demanderesse soutiennent en outre que, à supposer même qu'une disposition expresse n'ait pas été nécessaire, les dispositions introduites par l'arrêté royal du 28 décembre 1999 en ce qui concerne la taxation des services de voyage en dehors de l'Union européenne ne sont plus, dans leur substance, identiques à la législation antérieure. Alors que, sous l'empire de la législation antérieure, les agences de voyages étaient réputées agir en tant que mandataires du voyageur tout en se voyant refuser l'exonération des mandataires en vertu d'une disposition légale expresse dans la mesure où les services fournis n'avaient pas lieu dans l'Union européenne, en vertu des modifications apportées par l'arrêté royal du 28 décembre 1999, les agences de voyages sont désormais, conformément à l'article 26 de la directive TVA, réputées agir en leur propre nom et, en ce qui concerne les services de voyages en dehors de l'Union européenne, l'exclusion de l'assimilation à des activités d'intermédiaire exonérées en vertu de l'article 15, point 14, de la directive 77/388/CEE, devenu article 153 de la directive 2006/112/CE, est seulement prévue de manière implicite. Selon les demanderesse, la nouvelle législation repose donc sur une logique différente de la législation antérieure.

Elles demandent au Hof (Cour) de poser à la Cour de justice de l'Union européenne des questions préjudicielles sur les deux points susmentionnés.

6. Le Hof (Cour) estime que la jurisprudence existante de la Cour de justice de l'Union européenne ne permet pas de déterminer avec certitude si, dans les circonstances susmentionnées, une disposition légale expresse est requise pour continuer à imposer les services de voyage en dehors de l'Union européenne en application de l'article 28, paragraphe 3, sous a), et paragraphe 4, de la directive 77/388/CEE, devenu article 370 de la directive 2006/112/CE, ni si le nouveau régime introduit par l'arrêté royal du 28 décembre 1999 est « dans sa substance identique » à la législation antérieurement en vigueur parce qu'il ne prévoit plus d'exonération expresse.

Le Hof (Cour) estime dès lors nécessaire, avant de statuer, de déférer à la Cour de justice de l'Union européenne, conformément à l'article 267 TFUE, les questions préjudicielles formulées au dispositif du présent arrêt.

Dispositif

Le Hof (Cour de cassation)

sursoit à statuer jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se soit prononcée à titre préjudiciel sur les questions suivantes :

« 1) L'application de la clause de standstill prévue à l'article 28, paragraphe 3, sous a) et paragraphe 4, ainsi qu'à l'annexe E, point 15, de la directive 77/388/CEE, devenus article 370 et annexe X, partie A, point 4, de la

directive 2006/112/CE, requiert-elle une disposition légale expresse dérogeant à l'exonération de TVA des agences de voyages pour les services de voyages en dehors de l'Union européenne, prévue à l'article 26, paragraphe 3, de la directive 77/388/CEE, devenu article 309 de la directive 2006/112/CE ? »

« 2) L'article 28, paragraphe 3, sous a) et paragraphe 4, ainsi que l'annexe E, point 15, de la directive 77/388/CEE, devenus article 370 et annexe X, partie A, point 4, de la directive 2006/112/CE, doivent-ils être interprétés en ce sens qu'une modification apportée à la législation existante après l'entrée en vigueur de la directive 77/388/CEE, modification supprimant la disposition législative expresse en vertu de laquelle les services de voyage en dehors de l'Union fournis par les agences de voyage étaient imposables, pour la remplacer par des dispositions dont il découle seulement implicitement que les services de voyage en dehors de l'Union restent imposables, doit être considérée comme une législation qui n'est pas, dans sa substance, identique à la législation antérieure et qui repose sur une logique différente ? »

[OMISSIS]

[formule finale et signatures]