

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

13 mars 2014 (*)

«TVA – Régime particulier des agences de voyages – Opérations effectuées en dehors de l'Union européenne – Sixième directive 77/388/CEE – Article 28, paragraphe 3 – Directive 2006/112/CE – Article 370 – Clauses de 'standstill' – Modification de la législation nationale pendant le délai de transposition»

Dans l'affaire C-599/12,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgique), par décision du 24 octobre 2012, parvenue à la Cour le 20 décembre 2012, dans la procédure

Jetair NV,

BTW-eenheid BTWE Travel4you

contre

FOD Financiën,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M. C. G. Fernlund (rapporteur), président de chambre, Mme C. Toader et M. E. Jarašiūnas, juges

avocat général: Mme E. Sharpston,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour Jetair NV et BTW-eenheid BTWE Travel4you, par Me H. Vandebergh, advocaat,
- pour le gouvernement belge, par Mme M. Jacobs et M. J.-C. Halleux, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par M. W. Roels ainsi que par Mmes C. Soulay et L. Lozano Palacios, en qualité d'agents,
- pour le Conseil de l'Union européenne, par Mmes A.-M. Colaert et E. Chatziioakeimidou, en qualité d'agents,

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

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de la clause de «standstill» figurant à l'article 28, paragraphe 3, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»), et à l'article 370 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1, ci-après la «directive TVA»), des articles 153 et 309 de la directive TVA et des articles 43 CE et 56 CE ainsi que sur la validité de l'article 370 de la directive TVA.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre de deux litiges opposant, d'une part, Jetair NV (ci-après «Jetair») et, d'autre part, BTW-eenheid BTWE Travel4you (ci-après «Travel4you»), un groupe formé par plusieurs sociétés considérées comme étant un seul assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), au FOD Financien (Service public fédéral des Finances), au sujet du refus opposé à la demande de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée formulée par les requérants concernant des voyages organisés en dehors de l'Union européenne.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La sixième directive

3 L'article 1er de la sixième directive prévoyait:

«Les États membres adaptent leur régime actuel de [TVA] aux dispositions des articles suivants.

Ils prennent les dispositions législatives, réglementaires et administratives afin que leur régime ainsi adapté soit mis en vigueur dans les meilleurs délais et au plus tard le 1er janvier 1978.»

4 L'article 26, paragraphes 1 et 3, de la sixième directive était libellé comme suit:

«1. Les États membres appliquent la [TVA] 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. [...]

[...]

3. 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. [...]»

5 L'article 28, paragraphes 3, sous a), et 4, de la sixième directive, figurant sous le titre XVI intitulé «Dispositions transitoires» disposait:

«3. Au cours de la période transitoire visée au paragraphe 4, les États membres peuvent:

a) continuer à appliquer la taxe aux opérations qui en sont exonérées en vertu [de l'article 15] et dont la liste est reprise à l'annexe E;

[...]

4. La période transitoire est initialement fixée à une durée de cinq ans à compter du 1er janvier 1978. [...]»

6 Les opérations visées à l'article 15, point 14, de la sixième directive et reprises à l'annexe E de celle-ci comprenaient «les prestations de services des agences de voyages visées à l'article 26, ainsi que celles des agences de voyages qui agissent au nom et pour le compte du voyageur, pour des voyages effectués en dehors de la Communauté».

La directive TVA

7 L'article 153 de la directive TVA prévoit:

«Les États membres exonèrent les prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui, lorsqu'ils interviennent dans les opérations visées aux chapitres 6, 7 et 8 ou dans des opérations qui sont réalisées en dehors de la Communauté.

[...]»

8 L'article 306, paragraphe 1, de la directive TVA, figurant sous le titre XII au chapitre 3 intitulé «Régime particulier des agences de voyages», dispose:

«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).»

9 L'article 309 de la directive TVA est libellé comme suit:

«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.

[...]»

10 L'article 370 de la directive TVA dispose:

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

11 L'annexe X de cette directive, dans sa partie A intitulée «Opérations que les États membres peuvent continuer à taxer», prévoit à son point 4:

«les prestations de services des agences de voyages visées à l'article 306, ainsi que celles des agences de voyages qui agissent au nom et pour le compte du voyageur, pour des voyages effectués en dehors de la Communauté.»

Le droit belge

12 Il ressort de la décision de renvoi et du dossier présenté devant la Cour que le droit belge pertinent relève du code de la taxe sur la valeur ajoutée, tel qu'introduit par une loi du 3 juillet 1969 (*Moniteur belge* du 17 juillet 1969, p. 7046), dans sa version en vigueur à l'époque des faits au principal (ci-après le «code de la TVA»).

13 Il est constant que, avant le 1^{er} décembre 1977, les prestations fournies par les agences de voyages consistant à organiser des voyages en dehors de l'Union européenne étaient exonérées.

14 Le code de la TVA a été modifié par une loi du 29 novembre 1977, entrée en vigueur le 1^{er} décembre 1977, laquelle a soumis ces prestations à la TVA.

15 Il ressort également du dossier présenté devant la Cour que le code de la TVA a été à nouveau modifié par un arrêté royal du 28 décembre 1999, applicable à partir du 1^{er} janvier 2000. En vertu de cet arrêté, les prestations de services des agences de voyages relatives à des voyages effectués en dehors de l'Union n'ont plus été assimilées à des activités d'intermédiaires. Néanmoins, ces opérations ont continué d'être soumises à la TVA.

Les faits des litiges au principal et les questions préjudicielles

16 Jetair est une société de droit belge, assujettie à la TVA au titre de son activité d'agence de voyages. À partir du 1^{er} février 2009, elle a adhéré au groupe Travel4you, lequel comprend également six autres sociétés exerçant cette activité.

17 Jetair et Travel4you organisent des voyages touristiques pour lesquels ils ont recours aux services de tiers, notamment des hôteliers et des compagnies aériennes.

18 Estimant que les voyages organisés en dehors de l'Union ne sont pas soumis à la TVA, les requérants ont introduit l'un et l'autre une demande de remboursement de la TVA qui leur a été réclamée pour de tels voyages.

19 La première demande concernait des montants de TVA afférents à des voyages organisés au cours de la période couvrant les années 2001 à 2006 et repris dans une déclaration de TVA du mois de septembre 2007. L'office de contrôle de la TVA d'Oostende, ayant marqué son désaccord avec les montants réclamés, a effectué une retenue d'un montant d'environ 55 700 000 euros et dressé un procès-verbal d'infraction.

20 La seconde demande concernait des montants de TVA afférents à des voyages organisés pendant la période débutant au cours de l'année 2007 pour se terminer au mois de janvier 2010 et repris dans une déclaration de TVA du mois de mars 2010. L'office de contrôle de la TVA d'Oostende, ayant marqué son désaccord avec les montants réclamés, a effectué une retenue d'un montant d'environ 37 600 000 euros et dressé un procès-verbal d'infraction.

21 Jetair et les membres de Travel4you ont, respectivement le 21 décembre 2010 et le 24 octobre 2011, déposé une requête devant le rechtbank van eerste aanleg te Brugge (tribunal de première instance de Bruges), lequel a joint les deux affaires.

22 Devant la juridiction de renvoi, les requérants ont fait valoir que la disposition transitoire figurant à l'article 28, paragraphe 3, de la sixième directive n'autorisait pas le législateur belge à modifier sa législation dans un sens contraire à cette directive juste avant la date d'entrée en vigueur de ladite directive. Ils ont soutenu que, en vertu de l'article 26, paragraphe 3, de celle-ci, repris à l'article 309 de la directive TVA, lorsque les opérations pour lesquelles l'agence de voyages a recours à d'autres assujettis sont effectuées par ces derniers en dehors de l'Union, la prestation de l'agence doit être exonérée.

23 Le FOD Financien ayant soutenu, à l'inverse, que le législateur belge avait pu, en vertu de l'article 28, paragraphe 3, de la sixième directive, décider de taxer de telles opérations, la juridiction de renvoi a nourri des doutes sur la réponse à apporter aux litiges au principal.

24 Dans ces conditions, le rechtbank van eerste aanleg te Brugge a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Le législateur belge peut-il modifier la réglementation nationale afin de taxer une prestation exonérée (en l'espèce, les voyages effectués en dehors de l'Union) à un moment (le 1^{er} décembre 1977) se situant juste avant l'entrée en vigueur de la sixième directive (le 1^{er} janvier 1978) et ainsi contourner la clause de 'standstill' visée à l'article 28, paragraphe 3, de la sixième directive (article 370 de la directive [TVA]), qui prévoit que les voyages en question peuvent continuer à être taxés uniquement s'ils l'étaient déjà avant l'entrée en vigueur de la sixième directive?

2) Le législateur belge devait-il s'abstenir depuis le 13 juin 1977 (date de la publication de la sixième directive) de taxer les voyages effectués en dehors de l'Union?

3) Le législateur belge viole-t-il l'article 309 de la directive [TVA] en n'assimilant pas les agences de voyages à des intermédiaires pour leurs opérations effectuées en dehors de [l'Union] et en continuant néanmoins à taxer ces prestations?

4) Les articles 309, 153, 370 et l'annexe X de la directive [TVA] violent-ils les principes généraux de droit communautaire, les principes d'égalité et de proportionnalité, ainsi que les dispositions relatives à la libre circulation des personnes, des marchandises et des services, notamment les articles [43 CE et 56 CE], en laissant aux États membres le choix de taxer ou non les services liés aux voyages effectués en dehors de [l'Union]?

5) L'État belge a-t-il agi en violation des principes du droit communautaire, en particulier des principes d'égalité, de proportionnalité et de neutralité fiscale de la TVA, en imposant par arrêté royal du 28 novembre 1999 uniquement les agences de voyages pour les voyages effectués en dehors de l'Union, mais pas les intermédiaires?»

Sur les questions préjudicielles

Sur les première et deuxième questions

25 À titre liminaire, il convient de rappeler que, selon l'article 191, deuxième alinéa, du traité CEE, applicable lors de l'adoption de la sixième directive, les directives sont notifiées à leurs destinataires et prennent effet par cette notification. C'est donc non pas la date de publication, mais la date de notification de la sixième directive à l'État membre concerné qui était pertinente pour déterminer le commencement de la période de transposition de cette directive.

26 Il importe, également, de relever que la modification législative en cause au principal, adoptée le 1^{er} décembre 1977, est intervenue entre la date de notification de la sixième directive

au Royaume de Belgique, le 23 mai 1977, et la date à laquelle cette directive devait être transposée dans cet État membre, conformément à l'article 1er de ladite directive, à savoir le 1er janvier 1978. Par conséquent, cette modification a eu lieu au cours de la période de transposition de la sixième directive dans l'État membre concerné.

27 Ainsi, par ses deux premières questions, qu'il y a lieu d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 28, paragraphe 3, de la sixième directive et l'article 370 de la directive TVA s'opposent à l'introduction par un État membre avant le 1er janvier 1978, au cours de la période de transposition de la sixième directive, d'une disposition qui modifie sa législation existante en soumettant à la TVA les opérations des agences de voyages relatives à des voyages effectués en dehors de l'Union.

28 Il est constant que, selon la législation en cause au principal, jusqu'au 1er décembre 1977, les prestations de services des agences de voyages relatives à des voyages effectués en dehors de l'Union étaient exonérées et qu'elles ont été taxées à partir de cette date, alors même que le régime particulier des agences de voyages établi par la sixième directive prévoit à son article 26, paragraphe 3, que ces prestations sont exonérées.

29 Toutefois, l'article 28, paragraphe 3, de la sixième directive a introduit une clause de «standstill» selon laquelle les États membres peuvent, au cours de la période visée à l'article 28, paragraphe 4, de la sixième directive, continuer de soumettre à la TVA les opérations qui en sont exonérées en vertu de l'article 15 de cette directive et dont la liste est reprise à l'annexe E de ladite directive.

30 La période en cause, de nature transitoire et initialement fixée à cinq ans à compter du 1er janvier 1978, a perduré au-delà de cette limite en raison de l'absence d'intervention du Conseil de l'Union.

31 Il résulte du libellé de l'article 28, paragraphes 3 et 4, de la sixième directive lu en combinaison avec l'article 15 et l'annexe E de celle-ci, que le législateur de l'Union a octroyé la faculté de déroger à l'obligation d'exonérer les prestations visées à l'article 26, paragraphe 3, de cette directive aux États membres dont la législation prévoyait la taxation de ces prestations avant le 1er janvier 1978.

32 Cette interprétation est corroborée par l'article 370 de la directive TVA, lequel a repris en substance les termes de l'article 28, paragraphe 3, de la sixième directive en prévoyant que les États membres qui, au 1er janvier 1978, taxaient les opérations dont la liste figure à l'annexe X, partie A, de la directive TVA peuvent continuer à les taxer. Le point 4 de cette annexe X, partie A, cite les prestations de services des agences de voyages qui agissent au nom et pour le compte des voyageurs pour des voyages effectués en dehors de l'Union.

33 Selon les requérants, les États membres pouvaient continuer de taxer les opérations en cause dans la mesure où, en vertu de leur législation nationale, ces opérations étaient déjà soumises à la TVA avant le 1er janvier 1978. En revanche, s'appuyant sur l'arrêt du 18 décembre 1997, *Inter-Environnement Wallonie* (C-129/96, Rec. p. I-7411, point 45), les requérants considèrent que cette faculté ne permettait pas à ces mêmes États de modifier leur législation, au cours de la période de transposition de la sixième directive, en prévoyant la taxation de ces opérations.

34 Selon la Commission, à l'inverse, la modification législative en cause n'est pas contraire à la sixième directive lue à la lumière de l'arrêt *Inter-Environnement Wallonie*, précité, compte tenu des dispositions expresses de cette directive. Elle précise que la dérogation relative aux agences de voyages a été insérée par le législateur de l'Union précisément pour tenir compte d'une

préoccupation soulevée par le Royaume de Belgique.

35 Il y a lieu de rappeler que, conformément à une jurisprudence constante, pendant le délai de transposition d'une directive, les États membres destinataires de celle-ci doivent s'abstenir de prendre des dispositions de nature à compromettre sérieusement la réalisation du résultat prescrit par cette directive (voir, notamment, arrêts *Inter-Environnement Wallonie*, précité, point 45, ainsi que du 4 juillet 2006, *Adeneler e.a.*, C-212/04, Rec. p. I-6057, point 121).

36 S'agissant de la sixième directive, il importe, par conséquent, de vérifier si, pendant le délai de transposition de celle-ci, une mesure prise par un État membre consistant à modifier la législation nationale en prévoyant la taxation des opérations en cause était de nature à compromettre sérieusement la réalisation du résultat prescrit par cette directive.

37 À cet égard, ainsi qu'il a été constaté au point 31 du présent arrêt, si les États membres taxaient les opérations en cause au 1^{er} janvier 1978, ils pouvaient continuer de le faire après cette date. La sixième directive ayant expressément fixé la date du 1^{er} janvier 1978 comme point de départ pour le maintien éventuel d'une mesure de taxation, il ne saurait être considéré qu'une loi prévoyant la taxation des opérations en cause adoptée avant cette date, au cours de la période de transposition de cette directive, était de nature à compromettre sérieusement la réalisation du résultat prescrit par ladite directive.

38 Il convient, par conséquent, de répondre aux deux premières questions que l'article 28, paragraphe 3, de la sixième directive et l'article 370 de la directive TVA ne s'opposent pas à l'introduction par un État membre avant le 1^{er} janvier 1978, au cours de la période de transposition de la sixième directive, d'une disposition qui modifie sa législation existante en soumettant à la TVA les opérations des agences de voyages relatives à des voyages effectués en dehors de l'Union.

Sur la troisième question

39 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si un État membre viole l'article 309 de la directive TVA en n'assimilant pas les prestations de services des agences de voyages à des activités d'intermédiaires exonérées lorsque ces prestations se rapportent à des voyages effectués en dehors de l'Union et en soumettant lesdites prestations à la TVA.

40 L'article 309 de la directive TVA, qui s'inscrit dans le chapitre consacré au régime particulier des agences de voyages figurant aux articles 306 à 310 de cette directive et dont le champ d'application est défini audit article 306, prévoit l'exonération de certaines prestations de services des agences de voyages, à savoir celles fournies dans le cadre de voyages effectués en dehors de l'Union, lesquelles sont assimilées à une activité d'intermédiaire exonérée en vertu de l'article 153 de ladite directive.

41 Ainsi qu'il ressort du point 32 du présent arrêt, l'article 370 de la directive TVA permet, toutefois, de déroger à cette disposition en donnant la faculté aux États membres de taxer les opérations en cause s'ils les taxaient au 1^{er} janvier 1978.

42 Il s'ensuit que si un État membre remplit cette condition, il n'est pas contraint d'appliquer les dispositions de l'article 309 de la directive TVA.

43 Il y a donc lieu de répondre à la troisième question qu'un État membre ne viole pas l'article 309 de la directive TVA en n'assimilant pas les prestations de services des agences de voyages à des activités d'intermédiaires exonérées lorsque ces prestations se rapportent à des voyages

effectués en dehors de l'Union et en soumettant lesdites prestations à la TVA, dès lors qu'il soumettait ces prestations à la TVA au 1er janvier 1978.

Sur la quatrième question

44 Par sa quatrième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 370 de la directive TVA lu en combinaison avec l'annexe X, partie A, point 4, de cette directive viole le droit de l'Union, en particulier les principes généraux du droit, les principes d'égalité de traitement et de proportionnalité ainsi que les dispositions relatives aux libertés fondamentales, en laissant aux États membres le choix de taxer ou non les services liés aux voyages effectués en dehors de l'Union.

45 Ainsi qu'il ressort de la réponse apportée à la troisième question, ledit article 370, lu en combinaison avec la même annexe X, partie A, point 4, permet aux États membres de taxer ou non les prestations de services des agences de voyages qui portent sur des opérations effectuées en dehors de l'Union, s'ils taxaient ces prestations au 1er janvier 1978.

46 Certes, en accordant une telle faculté aux États membres, l'article 370 de la directive TVA instaure un régime différent entre les États membres qui s'en prévalent en taxant les prestations en cause et ceux qui appliquent les règles énoncées à l'article 309 de la directive TVA en exonérant les mêmes prestations.

47 Toutefois, il s'agit d'une faculté accordée à titre dérogatoire, sous réserve de remplir la condition prévue audit article.

48 Ainsi que la Cour l'a précédemment jugé, le maintien de ce régime dérogatoire reflète le caractère progressif et encore partiel de l'harmonisation des législations nationales en matière de TVA (voir, en ce sens, arrêt du 7 décembre 2006, Eurodental, C-240/05, Rec. p. I-11479, point 50). L'harmonisation envisagée n'est pas encore réalisée dans la mesure où l'article 28, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive et l'article 370 de la directive TVA ont autorisé les États membres à continuer à maintenir certaines dispositions de leur législation nationale existant au 1er janvier 1978 qui seraient, sans lesdites autorisations, incompatibles avec ces directives (voir, en ce sens, s'agissant de la sixième directive, arrêt Eurodental, précité, point 51).

49 Il appartient au législateur de l'Union d'établir le régime définitif des exonérations de la TVA et de réaliser ainsi l'harmonisation progressive des législations nationales en matière de TVA (voir arrêt du 13 juillet 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Rec. p. I-6049, point 39).

50 Tant que le législateur de l'Union n'a pas établi ce régime définitif et que les États membres peuvent maintenir leur législation existante, il y a lieu d'admettre que des différences peuvent subsister entre ces derniers sans que ces différences soient contraires au droit de l'Union.

51 Il convient, par conséquent, de répondre à la quatrième question que l'article 370 de la directive TVA lu en combinaison avec l'annexe X, partie A, point 4, de cette directive ne viole pas le droit de l'Union en accordant aux États membres la faculté de continuer à taxer les prestations de services des agences de voyages liées aux voyages effectués en dehors de l'Union.

Sur la cinquième question

52 Par sa cinquième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si un État membre viole le droit de l'Union, en particulier les principes d'égalité, de proportionnalité et de neutralité fiscale, en traitant les agences de voyages, au sens de l'article 26, paragraphe 1, de la sixième directive et de l'article 306 de la directive TVA, différemment des intermédiaires et en

prévoyant une règle, telle que l'arrêté royal du 28 novembre 1999, en vertu de laquelle seules les prestations des agences de voyages, et non celles des intermédiaires, sont taxées lorsqu'elles se rapportent à des voyages effectués en dehors de l'Union.

53 Il ressort d'une jurisprudence constante que le principe d'égalité de traitement, dont le principe de neutralité fiscale constitue la traduction en matière de TVA, exige que des situations comparables ne soient pas traitées de manière différente, à moins qu'une différenciation ne soit objectivement justifiée (voir, notamment, arrêts du 10 avril 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, Rec. p. I-2283, points 49 et 51, ainsi que du 7 mars 2013, *Efir*, C-19/12, point 35).

54 À cet égard, il convient de constater que les agences de voyages visées par le régime particulier de la TVA sont définies à l'article 26, paragraphe 1, de la sixième directive ainsi qu'à l'article 306 de la directive TVA comme celles qui agissent en leur propre nom à l'égard du voyageur et qui utilisent, pour la réalisation du voyage, des livraisons et des prestations d'autres assujettis. Ces dispositions excluent expressément du régime particulier les agences de voyages qui agissent uniquement en tant qu'intermédiaires.

55 Il ressort desdites dispositions que le législateur de l'Union a considéré que ces deux catégories d'agences de voyages ne se trouvaient pas dans une situation comparable. La Cour a ainsi précédemment souligné que ce qui caractérise l'activité des agences de voyages visées par la sixième directive est le fait qu'elles constituent des opérateurs économiques qui organisent en leur propre nom des voyages ou des circuits touristiques et qui, pour fournir les prestations de services généralement attachées à ce type d'activité, recourent à des tiers assujettis (voir arrêt du 22 octobre 1998, *Madgett et Baldwin*, C-308/96 et C-94/97, Rec. p. I-6229, point 23).

56 Il s'ensuit que le législateur national n'enfreint pas le droit de l'Union et, en particulier, ne contrevient pas au principe d'égalité de traitement ou au principe de neutralité en traitant de manière différente ces deux catégories d'opérateurs.

57 S'agissant du principe de proportionnalité, il suffit de constater qu'aucun élément susceptible d'étayer une atteinte à ce principe n'a été présenté.

58 Il y a lieu, par conséquent, de répondre à la cinquième question qu'un État membre ne viole pas le droit de l'Union, en particulier les principes d'égalité, de proportionnalité et de neutralité fiscale, en traitant les agences de voyages, au sens de l'article 26, paragraphe 1, de la sixième directive et de l'article 306 de la directive TVA, différemment des intermédiaires et en prévoyant une règle telle que l'arrêté royal du 28 novembre 1999, en vertu de laquelle seules les prestations de ces agences de voyages, et non celles des intermédiaires, sont taxées lorsqu'elles se rapportent à des voyages effectués en dehors de l'Union.

Sur les dépens

59 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (huitième chambre) dit pour droit:

1) L'article 28, paragraphe 3, 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, et l'article 370 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, ne s'opposent pas à l'introduction par un État membre avant le 1er janvier 1978, au cours de la période de transposition de la sixième

directive 77/388, d'une disposition qui modifie sa législation existante en soumettant à la taxe sur la valeur ajoutée les opérations des agences de voyages relatives à des voyages effectués en dehors de l'Union européenne.

2) Un État membre ne viole pas l'article 309 de la directive 2006/112 en n'assimilant pas les prestations de services des agences de voyages à des activités d'intermédiaires exonérées lorsque ces prestations se rapportent à des voyages effectués en dehors de l'Union européenne et en soumettant lesdites prestations à la taxe sur la valeur ajoutée, dès lors qu'il soumettait ces prestations à la taxe sur la valeur ajoutée au 1er janvier 1978.

3) L'article 370 de la directive 2006/112 lu en combinaison avec l'annexe X, partie A, point 4, de cette directive ne viole pas le droit de l'Union en accordant aux États membres la faculté de continuer à taxer les prestations de services des agences de voyages liées aux voyages effectués en dehors de l'Union européenne.

4) Un État membre ne viole pas le droit de l'Union, en particulier les principes d'égalité, de proportionnalité et de neutralité fiscale, en traitant les agences de voyages, au sens de l'article 26, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388 et de l'article 306 de la directive 2006/112, différemment des intermédiaires et en prévoyant une règle telle que l'arrêté royal du 28 novembre 1999, en vertu de laquelle seules les prestations de ces agences de voyages, et non celles des intermédiaires, sont taxées lorsqu'elles se rapportent à des voyages effectués en dehors de l'Union européenne.

Signatures

* Langue de procédure: le néerlandais.