

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-SECT-60-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

TVA - Régimes sectoriels - Agences de voyages et organisation de circuits touristiques

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Régimes sectoriels
Titre 6 : Agences de voyage

Sommaire :

- I. Champ d'application du régime spécifique des agences de voyages
 - A. Assujettis concernés
 - B. Opérations concernées
 - C. Territorialité
 - 1. Principes
 - a. Prestations de l'agence de voyages imposables
 - b. Prestations de l'agence de voyages exonérées
 - 1° Règles générales
 - 2° Prestations relatives à des voyages à destination ou en provenance des départements d'outre-mer
 - 2. Cas particulier des services rendus par des agences de voyages étrangères et dont le lieu d'imposition est situé en France
 - D. Fait générateur et exigibilité
 - E. Base d'imposition
 - 1. Principes généraux
 - 2. Définition des encaissements et des dépenses
 - 3. Répartition des encaissements et des dépenses en application des règles de territorialité
 - a. Circuit ou séjour se déroulant entièrement en France métropolitaine ou dans un État membre de l'Union européenne
 - b. Circuit ou séjour se déroulant entièrement hors de l'Union européenne
 - c. Circuit ou séjour se déroulant à la fois dans les États membres de l'Union européenne et hors de celle-ci
 - 4. Calcul de la marge
 - F. Taux
 - G. Régime des déductions
 - H. Obligations des redevables
 - 1. Facturation
 - 2. Comptabilisation et justifications
- II. Situation des transporteurs publics de voyageurs exerçant une activité d'organisation de voyages

1

Les activités exercées par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques relèvent du champ d'application de la TVA en vertu de l'article [256 du CGI](#). Sous certaines conditions les agences de voyages bénéficient d'un régime spécifique : elles sont alors soumises au régime de la marge bénéficiaire.

Remarque : Le terme « agence de voyages » utilisé désigne également les organisateurs de circuits touristiques.

I. Champ d'application du régime spécifique des agences de voyages

A. Assujettis concernés

10

Le régime spécifique s'applique aux assujettis qui organisent en leur propre nom des voyages ou des circuits touristiques et qui, pour fournir les prestations généralement attachées à ce type d'activité, recourent à des tiers assujettis (CJCE, 22 octobre 1998, aff. jointes C-308/96 et C-94/97, T.P. Madgett et R.M Baldwin).

20

Ainsi, le régime spécifique s'applique en fonction de l'opération et non en fonction de la qualité de l'opérateur.

RES 2009/33 (TVA)

Régime spécifique des agences de voyages. Qualité des opérateurs. Licence d'agent de voyages et agrément.

QUESTION :

En matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), le régime spécifique des agences de voyages est-il applicable aux seuls titulaires d'une licence d'agent de voyages ou d'un agrément spécial ?

REPONSE :

Conformément aux dispositions du [e de l'article 266 du CGI](#), relèvent du régime particulier des agences de voyages les entreprises qui agissent en leur propre nom à l'égard du client et utilisent pour la réalisation du voyage des livraisons et des prestations de services rendus par des tiers.

Pour l'application de ce régime, il convient de s'attacher à la nature et aux conditions de réalisation de l'opération, sans autre considération tenant par exemple à la détention d'une autorisation administrative spécifique (licence ou agrément).

Cf en ce sens les principes dégagés par la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) dans l'arrêt Madgett et Baldwin (aff. C 308/96 et C 94/97 du 22 octobre 1998).

30

Seules les opérations effectuées par les agences de voyages et les organisateurs qui agissent en leur nom propre (intermédiaires « opaques ») relèvent du régime spécifique.

40

Lorsque l'agence de voyages agit au nom et pour le compte soit de son client soit d'un prestataire de services (intermédiaire « transparent »), les prestations qu'elle rend sont taxables selon les règles de droit commun.

Le régime particulier s'applique aux recettes perçues de tous clients y compris de personnes relevant elles-mêmes de ce régime dès lors qu'elles résultent de la vente de voyages.

B. Opérations concernées

50

Le régime de la marge bénéficiaire s'applique à la vente d'une prestation de voyages lorsque celle-ci comprend au moins le transport et/ou l'hébergement.

Même si elle ne revend qu'un service au client, l'agence est réputée ne pas se borner à fournir une prestation unique, dès lors qu'entre également dans son intervention la délivrance d'informations, ou de conseils propres à orienter le client dans son choix.

Le régime particulier est applicable si l'agence de voyage, qui agit en son propre nom, utilise pour la réalisation du voyage des livraisons de biens et des prestations de services d'autres assujettis, ainsi que le cas échéant d'organismes non assujettis (exemple : droits d'entrée dans les musées publics).

60

Le régime spécifique n'est pas applicable lorsque les services sont rendus aux clients à l'aide de moyens d'exploitation dont l'agence est propriétaire ou locataire. Tel est le cas notamment de la fourniture de transport, de logement, de ventes à consommer sur place, de la location d'emplacements de campement, lorsque l'agent de voyages exploite directement les véhicules, les établissements hôteliers, les restaurants ou les terrains. Il en est de même de la location ou de la sous-location de tentes, de caravanes, de maisons mobiles ou de moyens de transports (véhicules automobiles, bateaux) appartenant à l'agent de voyages ou pris à bail par lui.

Remarque : La réservation conditionnelle (c'est-à-dire sous réserve de confirmation ultérieure) d'un certain nombre de places dans un hôtel ou un moyen de transport (dénommée allotement ou contingent par les professionnels) ne constitue pas une location effectuée par l'agence pour son propre compte.

70

Les livraisons de biens ou prestations de services effectuées par les agences de voyages qui ne sont pas comprises dans un voyage ou un séjour proposé à la clientèle pour un prix global et forfaitaire ne relèvent pas du régime spécifique (par exemple location de places de spectacle, opérations de change, vente de guides ou de photos, placement d'assurances ou de contrats d'assistance).

C. Territorialité

1. Principes

a. Prestations de l'agence de voyages imposables

80

En application du 8° de l'[article 259 A du CGI](#), la prestation de services unique d'une agence de voyages est taxable en France lorsque l'agence de voyages y a son siège économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue.

On entend par prestation de services unique, la prestation réalisée par l'agence de voyages lorsqu'elle

agit en son nom propre à l'égard du client (intermédiation « opaque » au sens du V de l'article 256 du CGI) et utilise, pour la réalisation du voyage, des livraisons de biens et des prestations de services d'autres assujettis.

90

Les définitions du siège économique et de l'établissement stable figurent au [BOI-TVA-CHAMP-20-50-10](#) au II.

b. Prestations de l'agence de voyages exonérées

1° Règles générales

100

Les prestations de services réalisées par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques sont exonérées pour la partie de ces prestations se rapportant aux services exécutés hors de l'Union européenne ([CGI, art. 262 bis](#)).

110

Le premier alinéa de l'article 263 du CGI exonère les prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui lorsqu'ils interviennent dans des opérations exonérées par l'article 262 du CGI ainsi que dans des opérations réalisées hors du territoire des États membres de l'Union européenne ([BOI-TVA-CHAMP-30-30-40](#)).

Corrélativement, les dispositions du premier alinéa de l'article 263 du CGI ne sont pas applicables aux agences de voyages et aux organisateurs de circuits touristiques ([CGI, art. 263, 2e alinéa](#)).

120

Pour les définitions des notions d'Union européenne et de pays tiers, il convient de se reporter au [BOI - TVA-CHAMP-20-10](#).

2° Prestations relatives à des voyages à destination ou en provenance des départements d'outre-mer

130

La prestation unique des agences de voyages relative à la vente de voyages organisés dans les départements d'outre-mer est exonérée lorsque les services sont facturés par une agence métropolitaine ou une agence située dans un département d'outre-mer autre que celui de réalisation du voyage, sous réserve du cas particulier des relations entre la Guadeloupe et la Martinique

Remarque : En matière de TVA, la Guadeloupe et la Martinique sont considérées comme constituant un territoire fiscal unique.

2. Cas particulier des services rendus par des agences de voyages étrangères et dont le lieu d'imposition est situé en France

140

Les agences de voyages non établies en France en cette qualité et qui, à partir de leur siège économique ou de leur établissement situé à l'étranger, organisent des voyages ou des séjours dans notre pays, ne sont pas, en vertu du 8° de l'article 259 A du CGI, imposables à la TVA en France au titre de cette prestation unique.

150

Cependant, dans certains cas, les services que les clients utilisent lors de séjours ou de voyages en France sont exécutés matériellement par ces agences et non par les prestataires qui fournissent habituellement de tels services.

Il en est ainsi lorsque les voyageurs séjournent dans des établissements hôteliers, terrains de camping, tentes, caravanes ou maisons mobiles et que ceux-ci sont exploités par l'agence de voyages.

Tel est le cas également lorsque ces derniers biens meubles corporels sont simplement mis à la disposition des voyageurs.

Dans ces différentes hypothèses, l'agence de voyages étrangère exerce en France une activité, selon le cas, de fourniture de logement, de vente à consommer sur place, de location de biens meubles corporels ou immeubles. Elle ne peut donc, pour ces prestations, se prévaloir du régime spécifique des agences de voyages.

Les prestations dont il s'agit sont donc imposables en France, en application, notamment, des dispositions des 2° et 5° de l'article 259 A du CGI.

La base d'imposition est constituée par la partie du prix réclamé à ses clients correspondant à ces prestations. Cette base est déterminée par l'agence elle-même, sous réserve du droit de contrôle des services de la Direction générale des finances publiques.

D. Fait générateur et exigibilité

160

Conformément aux dispositions du 1-a de l'article 269 du CGI, le fait générateur se produit au moment où la prestation unique de l'agence de voyages est effectuée.

170

L'article 269 du CGI précise que pour les prestations de services, la taxe est exigible lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération ou, sur option du redevable, d'après les débits.

Les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques sont tenus, comme tous les prestataires de services, de se conformer à ces dispositions qui sont exposées aux BOI -TVA-BASE-20-20 et BOI-TVA-BASE-20-50-10.

180

Ils ne peuvent pas différer la déclaration et le paiement de la taxe dont ils sont redevables en se référant à une date d'exigibilité postérieure à l'encaissement, telle que, par exemple, la date d'exécution des services rendus aux clients par les transporteurs, les hôteliers, les restaurateurs, les organisateurs de spectacles ou à la date de la réception des factures établies par ces prestataires.

E. Base d'imposition

1. Principes généraux

190

La base d'imposition à la TVA est, en règle générale, constituée par le montant total des sommes réclamées au client (CGI, art. 266, 1-a).

Par exception à cette règle, le 1-e de l'article 266 du CGI dispose que les opérations d'entremise effectuées par les agents de voyages et les organisateurs de circuits touristiques, dans le cadre de leur profession, sont soumises à la TVA sur une somme (marge) égale à la **différence** entre le prix total payé par le client et les sommes facturées à l'agent ou à l'organisateur par les entrepreneurs de transports, hôteliers, restaurateurs, entrepreneurs de spectacles et les autres assujettis qui exécutent matériellement les services utilisés par les clients.

200

Les deux termes de la différence ne sont retenus pour calculer la base imposable que pour autant qu'ils se rapportent à des opérations entrant dans le champ d'application territorial de la TVA. A l'occasion de chaque mouvement de fonds, l'agent de voyages doit ventiler les sommes correspondantes en comptabilité, de manière à faire apparaître distinctement outre la somme globale, la part qui se rapporte à des opérations taxables et celle relative à des opérations exonérées.

À la fin de chaque période d'imposition (mois ou trimestre), la base imposable est obtenue en retranchant du montant total des encaissements taxables la somme des dépenses afférentes à des opérations taxables.

2. Définition des encaissements et des dépenses

210

Les encaissements s'entendent du prix de vente des voyages ou séjours (prix payé par le client).

220

Les dépenses comprennent le montant net, après déduction des ristournes et rabais consentis, des sommes facturées à l'organisateur de voyages par les différents prestataires qui exécutent les services rendus à la clientèle.

Remarque : Il n'y a lieu de retenir le montant net des charges que si les rabais et ristournes figurent sur la facture délivrée à l'agent de voyages par le fournisseur de services. Si les réductions de prix sont consenties ultérieurement, ces charges sont retenues pour leur montant brut et les ristournes et rabais sont ajoutés aux encaissements du mois au cours duquel ils ont été consentis.

230

Ces dépenses sont augmentées, le cas échéant :

- des rémunérations versées aux intermédiaires (agences) qui ont vendu des voyages ou séjours pour le compte de l'organisateur ;
- du montant net des sommes remboursées à la clientèle, quel que soit celui qui a pris l'initiative de l'annulation du contrat et le motif de celle-ci. La somme reversée au client ne doit être majorée du montant des frais d'annulation, des débits ou indemnités retenus par l'agence que si ces retenues sont destinées à rémunérer l'activité commerciale déployée par l'agence à l'occasion de l'organisation des déplacements ou des séjours. Elles s'analysent alors comme la contrepartie d'une prestation de services individualisée ;
- du coût de revient des prestations d'informations et de conseils visées au I-B-§ 50.

Remarque : Lors de la ventilation entre part taxable et part non taxable, il convient de tenir compte des frais d'annulation, débits ou résiliation retenus par agence, qui ne sont pas soumis à la TVA lorsqu'ils se rapportent à des opérations afférentes à des prestations dont le lieu d'imposition se situe hors de l'Union européenne.

RES N° 2012/26 (TCA)

Règles de TVA applicables aux sommes conservées par les tours-opérateurs en cas d'annulation de la prestation par le client.

QUESTION :

Les sommes conservées par les tours-opérateurs en cas d'annulation d'un voyage par un client doivent-elles être soumises à la TVA ?

RÉPONSE :

En matière de TVA, une somme, quelle que soit sa dénomination, n'est imposée à la TVA que si elle peut être analysée comme la contrepartie d'une prestation de services individualisée fournie à celui qui la verse (cf. [BOI-TVA-BASE-10-10-10](#)). Par conséquent, une somme ayant pour seul objet de réparer un préjudice n'est pas soumise à la TVA.

A cet égard, le juge communautaire (CJCE, arrêt du 18 juillet 2007, Aff. C-277/05, « Société thermale d'Eugénie les Bains ») considère que lorsqu'elles sont conservées par le prestataire auxquelles elles ont été versées, les arrhes ont la nature d'indemnités forfaitaires de résiliation versées en réparation du préjudice subi à la suite de la défaillance du client et ne sont donc pas, comme telles, soumises à la TVA.

Sur le fondement de cette analyse, les sommes conservées par les tours-opérateurs en cas d'annulation, par le client, du voyage commandé, qui ne peuvent être considérées comme la contrepartie d'un service fourni ne sont donc pas soumises à la TVA.

Elles peuvent ainsi venir en majoration des sommes remboursées aux clients pour la détermination des dépenses à prendre en considération dans le deuxième terme du calcul de la marge.

3. Répartition des encaissements et des dépenses en application des règles de territorialité

240

Conformément aux dispositions de l'[article 262 bis du CGI](#), les prestations de services des agences de voyages sont exonérées lorsqu'elles se rapportent à des services exécutés hors de l'Union européenne.

Les écritures comptables doivent donc distinguer, pour chaque encaissement ou dépense, la part qui se rapporte à des opérations taxables et celle concernant des opérations exonérées.

a. Circuit ou séjour se déroulant entièrement en France métropolitaine ou dans un État membre de l'Union européenne

250

Les encaissements et les dépenses réalisés par l'agent de voyages doivent être intégralement pris en compte pour calculer la base imposable.

b. Circuit ou séjour se déroulant entièrement hors de l'Union européenne

260

Il en est ainsi lorsque le circuit ou le séjour comporte un transport aller et retour sans prestations liées à

une escale dans l'Union européenne vers un pays ou territoire tiers n'appartenant pas à l'Union européenne (il est admis qu'une halte dans un restaurant situé dans un État membre de l'Union européenne ne fait pas obstacle à l'exonération). Les encaissements et les dépenses correspondants n'ont pas à être pris en compte pour calculer la base imposable.

c. Circuit ou séjour se déroulant à la fois dans les États membres de l'Union européenne et hors de celle-ci

270

D'une manière générale, il appartient à l'agent de voyages de procéder aux ventilations utiles, sous sa propre responsabilité, et de conserver les moyens de preuve susceptibles de justifier des répartitions effectuées.

280

Les agences de voyages sont en mesure de connaître le coût et la localisation des différentes prestations qui seront réunies pour constituer un voyage ou un séjour organisé. Elles peuvent donc procéder à une ventilation précise de leurs dépenses.

A titre de règle pratique, les agences de voyages sont autorisées à ventiler leurs encaissements, concernant un voyage ou un séjour déterminé, proportionnellement au pourcentage global de dépenses se rapportant à des opérations taxables et non taxables constaté pour ce même voyage.

4. Calcul de la marge

290

La base d'imposition est égale à la différence entre les encaissements et les dépenses enregistrés au cours de la période d'imposition et qui se rapportent à des opérations taxables. Cette différence constitue la marge TTC. Il convient ensuite d'appliquer au résultat obtenu le coefficient de conversion relatif au taux applicable pour obtenir la base d'imposition hors taxe.

F. Taux

300

La prestation unique fournie par une agence de voyages est taxable au taux normal.

Les autres activités exercées par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques sont soumises au taux qui leur est propre (location de places de spectacles, vente de guides, fourniture de transport, logement...).

G. Régime des déductions

310

Compte tenu de la règle d'assiette particulière définie par le 1-e de l'article 266 du CGI (cf. E-1 ci-dessus) et conformément aux dispositions du IV-2-9° de l'article 206 de l'annexe II au CGI, les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques ne peuvent pas déduire la taxe qui figure sur les factures délivrées par les entrepreneurs de transport, les hôteliers, les restaurateurs, les entrepreneurs de spectacles et autres prestataires de services qui exécutent matériellement les services utilisés par le client.

320

Mais les agents de voyages peuvent déduire, selon les règles habituelles, la taxe afférente aux biens et

services utilisés pour les besoins de leur activité et dont le coût n'est pas venu en déduction pour calculer la marge taxable (frais de publicité, dépenses se rapportant aux locaux, investissements, etc.).

321

Il en va notamment de même de la TVA afférente à la commission perçue par un intermédiaire à la vente, auquel l'agence peut recourir pour la vente de ses séjours.

322

En revanche, la TVA sur marge facturée par une agence de voyages à une autre agence de voyages n'ouvre pas droit à déduction.

330

Les agents de voyages, qui réalisent simultanément des opérations relevant du régime spécifique des agences de voyages et des opérations ne relevant pas de ce régime, doivent constituer des secteurs distincts dans les conditions définies par l'[article 209 de l'annexe II au CGI](#).

H. Obligations des redevables

340

Les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques sont normalement soumis aux obligations incombant aux redevables de la TVA.

Toutefois, compte tenu de la nature de la clientèle de ces entreprises et de la règle particulière de détermination de la base d'imposition prévue par le 1-e de l'[article 266 du CGI](#), les dispositions ci-après ont été prises. Elles concernent, d'une part, l'établissement des factures et d'autre part, la comptabilisation des opérations et les justifications à produire à l'appui de la comptabilité.

1. Facturation

350

En application du I-a de l'[article 289 du CGI](#), les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques doivent s'assurer qu'une facture est émise par eux-mêmes ou en leur nom et pour leur compte lorsque leur client est un autre assujetti.

360

En principe, cette facture devrait mentionner distinctement la TVA.

Cependant, comme il est indiqué ci-dessus au [E-1](#), les bases d'imposition ne sont pas déterminées opération par opération, mais par période d'imposition.

Dans ces conditions, il est admis que les factures émises par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques ou en leur nom et pour leur compte, remises à des clients assujettis, ne mentionnent pas distinctement la TVA afférente aux opérations relevant du régime spécifique.

Lorsque la TVA est mentionnée, le client assujetti peut exercer les droits à déduction y afférents.

370

Corrélativement, la facture doit faire référence à la disposition pertinente du code général des impôts ou à la disposition correspondante de la directive [2006/112/CE](#) du 28 novembre 2006 ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie du régime de la marge bénéficiaire (CGI, [annexe II, art. 242 nonies A, 12°](#)). L'assujetti pourra mentionner de manière non équivoque que l'opération bénéficie du régime spécifique des agences de voyages ([BOI -TVA-DECLA-30-20-20-10](#)).

2. Comptabilisation et justifications

380

Le 1-e de l'[article 266 du CGI](#) déroge au principe fondamental de la TVA selon lequel les déductions doivent être opérées « taxe sur taxe » et non « base sur base ».

Il est donc indispensable que la comptabilité en recettes et dépenses des agences de voyages et des organisateurs de circuits touristiques fasse apparaître tous les éléments nécessaires au calcul de ces « déductions » et à la détermination de la base d'imposition.

Par ailleurs, comme il est de règle lorsque les droits à déduction sont exercés « taxe sur taxe », les pièces justificatives des dépenses dont le montant est soustrait des bases d'imposition à la TVA doivent pouvoir être présentées à toute demande des services de la Direction générale des Finances publiques.

390

Il est admis que les « billets de groupe » et les autres documents collectifs, délivrés aux agences par les prestataires directs assujettis, constituent des pièces justificatives des dépenses qu'elles ont engagé à condition que ces documents mentionnent non seulement le montant total du prix payé, mais aussi la désignation sociale et l'adresse des agences et organisateurs de circuits auxquels ils ont été délivrés.

II. Situation des transporteurs publics de voyageurs exerçant une activité d'organisation de voyages

400

Les entreprises de transports routiers (« autocaristes ») peuvent organiser des voyages touristiques en utilisant exclusivement leur propre matériel de transport (matériel acheté, pris en crédit-bail ou loué au sens de la réglementation des transports).

Ces entreprises exercent alors deux activités (transport public de voyageurs et organisation de voyages) qui répondent à des règles différentes en matière de TVA.

410

Le régime spécifique des agences de voyages est applicable à l'activité d'organisation de voyages, dès lors que les conditions d'application de ce régime sont remplies.

Selon la Cour de justice des Communautés européennes, l'article 26 de la sixième directive 77/388 doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un opérateur économique soumis aux dispositions de cet article effectue, contre le paiement d'un prix forfaitaire, des opérations composées de prestations de services fournies en partie par lui-même et en partie par d'autres assujettis, le régime de la taxe sur la valeur ajoutée prévu à cette disposition s'applique uniquement aux prestations de services fournies par des tiers (CJCE, 22 octobre 1998, aff. jointes C-308/96 et C-94/97, T.P. Madgett et R.M. Baldwin).

420

Dans ces conditions, il appartient alors au transporteur de ventiler en comptabilité le forfait facturé au

client en retenant notamment la valeur de marché des prestations qu'il rend personnellement (en général le transport). Ces prestations sont soumises au régime et au taux qui leur sont propres, tandis que le surplus du forfait, correspondant aux prestations réalisées par des tiers, est soumis au régime de la marge.

430

Pour l'exercice du droit à déduction, les deux activités, transport et organisation de voyages font l'objet de secteurs distincts conformément à [l'article 209 de l'annexe II au CGI](#).