



2013

NOTE DE POSITION GENERALE

TVA SUR LA MARGE BENEFICIAIRE

Pour une liberté de choix entre
le régime de la TVA sur la marge
et le régime de droit commun

UNIMEV demande que les entreprises spécialisées dans l'organisation de voyages ou d'évènements professionnels (voyages d'affaires, voyages de stimulation, congrès...) aient la possibilité d'échapper au régime dérogatoire de la TVA sur la marge bénéficiaire et puissent opter pour les règles normales de TVA.

I- ELEMENTS DE CONTEXTE

Un régime de TVA particulier a été introduit pour les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques dès l'adoption de la 6e directive TVA (directive 77/388/CEE) en 1977. Plus de 35 ans plus tard, ce régime s'applique toujours dans un environnement économique transformé par le développement des TIC et d'Internet.

1.1. Qu'est-ce que le régime de la TVA sur la marge bénéficiaire des agences de voyages ?

Forfaits de services - Ce régime a été mis en place en raison de la spécificité de la profession des agents de voyages. Les prestations de services fournies par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques prennent le plus souvent la forme de forfaits de services, comprenant le transport et l'hébergement, consommés tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'Etat où l'entreprise a son siège. L'application des règles de droit commun concernant le lieu d'imposition, la base d'imposition et la déduction de la taxe en amont se heurterait, en raison de la complexité et de la localisation de des prestations fournies, à des difficultés pratiques pour ces entreprises, qui seraient de nature à entraver l'exercice de leur activité. C'est pour adapter les règles applicables au caractère spécifique de cette activité que le législateur communautaire a institué un régime particulier de TVA dans la 6^e directive.

Prestation de service unique - Ce régime s'applique aux opérateurs dont les prestations consistent en des éléments tels que l'hébergement à l'hôtel ou le transport, qu'ils ont acquis auprès de tiers et ensuite vendus, en leur propre nom, aux voyageurs. Toutes les opérations effectuées par l'agence de voyage pour la réalisation du voyage sont considérées comme une prestation de service unique. Est considérée comme base d'imposition de cette prestation de services, la marge bénéficiaire réalisée par l'agence de voyages au moment de la vente d'un voyage à forfait. L'agence de voyages qui applique ce régime de la marge n'est pas autorisée à déduire la TVA versée en amont sur les opérations concernées et qui profitent directement au voyageur. Le lieu d'imposition des prestations de service de l'agence de voyages est le lieu où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable.

1.2. Les objectifs poursuivis lors de la mise en place du régime

Simplification - Le premier objectif de ce régime particulier était de simplifier l'application des règles communautaires en matière de TVA pour ce type de prestations de services. Lorsque l'agence de voyages achète des services auprès d'autres prestataires pour les intégrer dans un voyage à forfait qu'elle vend au voyageur, en son propre nom et pour son propre compte, les dispositions du régime particulier permettent d'éviter que l'agence de voyages ait à s'immatriculer, pour les besoins de la perception de la TVA, dans chacun des Etats membres où les prestations de services sont fournies.

Répartition des recettes de TVA entre Etats membres - Le régime particulier des agences de voyages avait pour deuxième objectif la répartition des recettes de TVA entre les Etats membres. Le régime particulier a été instauré afin d'assurer l'attribution des recettes de TVA à l'Etat membre dans lequel a lieu la consommation finale de chaque service individuel. En effet, le régime prévu par l'article 26 de la 6^e directive TVA devrait fonctionner de

sorte que les recettes de TVA perçues sur les prestations de services effectuées au cours du voyage reviennent à l'Etat membre dans lequel le voyageur a bénéficié de ces services, la TVA sur la marge des agences de voyages devant, quant à elle, revenir à l'Etat membre dans lequel l'agence de voyages est établie. L'un des principes fondamentaux sur lesquels repose la TVA étant le fait qu'elle constitue une taxe à la consommation, le régime particulier dans son ensemble a été mis en place afin de répondre le mieux possible à cet objectif.

Dans la pratique cependant, il apparaît que le régime n'est pas appliqué de façon uniforme par les Etats membres. Et qu'il pénalise lourdement les opérateurs B to B.

II- PROBLEMATIQUE

2.1. L'incidence de ce régime sur l'activité des professionnels spécialisés dans l'organisation de voyages d'affaires, voyages de stimulation et congrès

Le régime pénalise les agences événementielles et PCO (*professional congress organizers*) qui fournissent des prestations de service uniques à des clients assujettis car il prive ces clients de la faculté de déduire la TVA d'amont. Cela se traduit par la perception de TVA résiduelle au stade de la consommation intermédiaire.

Les clients qui souhaitent conserver la possibilité de déduire la TVA d'amont sont ainsi incités à s'adresser directement aux fournisseurs des prestations d'hébergement ou de transport. Ce qui n'est pas conforme au principe de neutralité de la TVA.

Ce régime dérogatoire pénalise d'autant plus les spécialistes du B to B qu'il a vocation à s'appliquer non seulement aux opérations de transport et d'hébergement qui justifient sa mise en œuvre, mais aussi à l'ensemble des opérations fournies dans le même temps, l'ensemble constituant, comme on l'a vu, une prestation de service unique. Peu importe que le transport ou l'hébergement constitue une composante principale ou accessoire de l'offre. C'est ainsi, par exemple, que la fourniture, par l'organisateur d'une foire ou d'un salon, d'un service de navette permettant aux exposants et aux visiteurs de rallier le parc d'exposition fait basculer l'ensemble de la facturation -celle des exposants comme celle des visiteurs- dans le régime dit « dérogatoire » !

2.2. L'échec des tentatives de mise à jour du régime

Le développement d'Internet et des nouvelles technologies bouleverse l'économie du secteur des agences de voyages dans les années 2000 : réservation en ligne par les voyageurs, multiplication des acteurs, globalisation du marché, forte croissance du voyage professionnel...

Le législateur français tire les conséquences de cette nouvelle donne en adoptant le 22 juillet 2009 la loi de modernisation des services touristiques. Cette loi dérègle le secteur et supprime la licence des agents de voyages, remplacée par l'immatriculation au registre des opérateurs de voyages tenu par Atout France.

S'agissant de la réglementation économique de l'activité (information du consommateur, responsabilité de l'organisateur, conditions de modification du contrat, remboursement en cas de faillite...), la Commission européenne publie en juillet 2013 une proposition de directive visant à adapter au nouvel environnement économique le dispositif mis en place par la directive 90/314/CEE relative aux voyages à forfait adoptée en 1990.

S'agissant de la réglementation fiscale de l'activité qui nous occupe ici plus particulièrement, la Commission européenne tente dès 2002 de remédier aux anomalies du régime mis en place par la directive de 1977. Elle élabore une proposition de directive réformant, sur un certain nombre de points, le régime fiscal des prestations de transport et d'hébergement. Cette proposition prévoit notamment la possibilité pour les opérateurs d'opter pour l'application des règles normales de TVA lorsqu'ils fournissent des prestations à des professionnels

assujettis. Mais les négociations sur ce texte s'enlisent et la Commission ne parvient pas à réunir l'unanimité nécessaire pour en permettre l'adoption.

Cette situation de blocage conduit la Commission, en 2009, à chercher une issue en assignant huit Etats membres dont la France devant la CJUE pour mauvaise application de la directive TVA : elle leur reproche d'appliquer le régime de la marge non seulement aux prestations fournies à des non assujettis (les *voyageurs*) mais aussi aux prestations fournies à des assujettis (autres agences de voyages, entreprises...). Par un arrêt du 26 septembre 2013, la CJUE rejette le recours de la Commission en estimant que « *l'approche consistant à appliquer le régime particulier à tout type de clients est la mieux à même pour atteindre les objectifs de ce régime. En effet, elle permet aux agences de voyages de bénéficier des règles simplifiées quel que soit le type de clients pour lesquels elles fournissent leurs prestations, tout en favorisant une répartition équilibrée des recettes entre les Etats membres* ».

La Cour n'a pas emboîté le pas de la Commission qui voyait dans cette question juridique un moyen d'imposer la modernisation d'un régime largement critiqué. Il est à craindre que la décision du juge européen décourage de nouvelles initiatives de la Commission sur le dossier.

2.3. La nécessaire adaptation d'un régime aux effets antiéconomiques

Le régime de la marge s'applique aujourd'hui dans les mêmes conditions que lors de sa création en 1977. Les entreprises spécialisées dans l'organisation de voyages ou d'événements professionnels restent mobilisées pour obtenir un aménagement de la réglementation en faisant valoir que ce régime fiscal est pour elles :

-un régime pénalisant qui majore le prix de leurs prestations B to B du montant de la TVA applicable et incite les clients à s'adresser directement aux prestataires hôteliers ou transporteurs afin de conserver le bénéfice de la déduction de la TVA d'amont.

-un régime complexe et contraignant qui soulève en pratique de sérieuses difficultés de gestion en contraignant les entreprises à mettre en place des systèmes de gestion spécifiques et à filialiser les activités concernées pour éviter l'extension de l'application du régime dérogatoire à l'ensemble des prestations composant le forfait vendu aux clients (ex. inscription à un congrès assortie d'une nuitée d'hôtel).

-un régime largement incompris, pour ne pas dire méconnu, par les opérateurs économiques comme par les services fiscaux. Incompréhension qui se traduit en pratique par des distorsions de concurrence, nombre d'opérateurs nationaux n'appliquant pas le régime conformément aux textes en vigueur... sans parler de sa mise en œuvre disparate par les Etats membres eux-mêmes.

III- POSITION D'UNIMEV

3. Pour une possibilité d'opter pour les règles de TVA de droit commun

UNIMEV persévère dans sa revendication d'une possibilité d'option pour les règles normales de TVA dans le cadre B to B. Il est opportun de rappeler qu'une telle possibilité, qui figure dans la proposition de directive de 2002, a reçu le soutien de la France lors des négociations -inabouties- conduites sur ce texte.

Rien ne devrait freiner l'adoption d'une mesure en faveur de laquelle se sont déjà prononcées les organisations professionnelles représentatives concernées (SNAV -Syndicat National des Agences de Voyages- et ECTAA - European Travel agents & Tour Operators Association- notamment), les autorités fiscales françaises et la Commission européenne.

Textes de référence

-**Code général des impôts** - Article 259 A-8° du CGI

-**Bofip** - BOI-TVA-SECT-60-20120912

-**Directive 2006/112/CE du Conseil** - Article 306 (ancien article 26 de la 6^e directive TVA)- « *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* ».

-**Arrêt CJCE du 22 octobre 1998 - aff. jointes C-308/96 et C-94/97, T.P. Madgett et R.M Baldwin** - 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

-**Proposition de directive de 2002 modifiant la directive 77/388/CEE** en ce qui concerne le régime particulier des agences de voyages

[http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/special_schemes/index fr.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/special_schemes/index_fr.htm)

-**Loi n° 2009-888 du 22 juillet 2009** de développement et de modernisation des services touristiques

-**Arrêt CJUE du 26 septembre 2013 - affaire C-296/11** – Les dispositions du régime particulier de la TVA applicables aux agences de voyages ne sont pas limitées aux cas de vente de voyages aux voyageurs mais s'étendent aux ventes à tout client.