

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

3 A-2-00

N° 52 du 15 MARS 2000

3 C.A. / 8

INSTRUCTION DU 7 MARS 2000

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE
SITUATION DES OFFICES DE TOURISME ET DES SYNDICATS D'INITIATIVE

(C.G.I., art. 256, 256 B, 261-7-1°)

NOR : ECOF0030008J

[Bureau D1]

PRESENTATION

La présente instruction précise les règles de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux offices de tourisme et aux syndicats d'initiative.

Ces règles se substituent à celles précédemment décrites dans les instructions du 7 février 1980, publiée au BODGI 3 A-5-80, et du 21 mai 1990, publiée au BOI 3 A-10-90, dont les dispositions sont rapportées.

La présente instruction précise les règles de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux offices de tourisme et aux syndicats d'initiative.

Ces règles se substituent à celles précédemment décrites dans les instructions du 7 février 1980, publiée au BODGI 3 A-5-80, et du 21 mai 1990, publiée au BOI 3 A-10-90.

A. PRESENTATION DES ORGANISMES CONCERNES

1. Les offices de tourisme sont institués :

- soit par délibération du conseil municipal ou de l'organe délibérant d'un établissement public de coopération intercommunale, en application de l'article 10 de la loi n° 92-1341 du 23 décembre 1992 portant répartition des compétences dans le domaine du tourisme ;

- soit, dans les stations classées et les communes littorales, par arrêté du préfet sur demande du conseil municipal, en application de l'article L. 2231-9 du code général des collectivités territoriales.

Les offices de tourisme peuvent être classés par le préfet par catégories identifiées par un nombre d'étoiles croissant de un à quatre suivant le niveau des aménagements et des services garantis au public (décret n° 98-1161 du 16 décembre 1998 et arrêté du 12 janvier 1999).

2. Les syndicats d'initiative sont des organismes locaux de tourisme, librement institués, qui ne relèvent pas des dispositions visées au 1.

3. Les offices de tourisme et les syndicats d'initiative sont majoritairement constitués sous la forme associative mais peuvent également être constitués sous la forme d'établissement public industriel et commercial (EPIC), de société d'économie mixte (SEM), de société anonyme (SA) ou de SARL.

B. REGLES DE TVA APPLICABLES

I. Champ d'application - Exonération

Les activités des offices de tourisme et des syndicats d'initiative peuvent être réparties en trois catégories.

1. Accueil, information, animation locale, promotion du tourisme et coordination des acteurs locaux du développement touristique

La délivrance d'informations orales ou écrites (guides et cartes touristiques, listes d'hébergements, de restaurants, d'équipements, de monuments et de sites...) et l'organisation de visites guidées et d'expositions à titre gratuit ou moyennant un prix symbolique sont situées hors du champ d'application de la TVA en vertu de l'article 256 du code général des impôts.

Ces activités sont financées par des cotisations, versées notamment par les professionnels du tourisme et les commerçants, et par des subventions.

2. Organisation de manifestations et exploitation d'installations culturelles ou sportives

a) L'organisme est doté du statut d'EPIC.

En application des dispositions de l'article 256 B du code général des impôts, les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services culturels ou sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence (cf. instruction du 8 septembre 1994 publiée au BOI 3 CA-94, numéro spécial ; n°s 57 et s.).

Il est rappelé que la notion de concurrence à laquelle il convient de se référer pour savoir si un organisme de droit public est ou non assujetti à la TVA s'apprécie par rapport à une zone de chalandise qui peut dépasser les limites territoriales de la circonscription dans laquelle s'exerce son activité.

Les services sportifs ou culturels proposés par les offices de tourisme et les syndicats d'initiative peuvent être répartis en trois catégories :

- ceux pour lesquels la non-concurrence peut être présumée et qui sont alors placés hors du champ d'application de la TVA ;

Sont visés les droits d'entrée perçus au titre de l'exploitation d'une piscine, d'une patinoire, d'une bibliothèque, d'un musée ou d'un monument historique ainsi que les droits d'entrée perçus au titre de l'organisation d'expositions d'intérêt local (peinture, photographie...).

- ceux pour lesquels la concurrence doit être présumée et qui sont alors placés dans le champ d'application de la TVA ;

Sont visées les recettes perçues au titre de l'exploitation d'un parc d'attractions, d'une salle de spectacles ou de cinéma, de l'organisation de spectacles de sons et lumières et de festivals (musique, théâtre...) ou de toute autre manifestation payante, dès lors que ces activités sont par leur nature ou par la clientèle à laquelle elles s'adressent et les moyens mis en oeuvre (publicité, tarifs pratiqués) en concurrence directe avec des entreprises commerciales qui proposent des services similaires.

De même, les visites guidées, autres que celles organisées dans les musées ou monuments historiques dont l'office de tourisme ou le syndicat d'initiative assume l'exploitation, sont soumises à la TVA.

- les autres services sportifs ou culturels dont le régime de TVA doit être déterminé au cas par cas compte tenu de la possibilité ou non pour le secteur privé de satisfaire les besoins concernés dans des conditions similaires.

b) L'organisme est doté du statut associatif.

L'organisation de manifestations et l'exploitation d'installations sportives ou culturelles par les offices de tourisme et les syndicats d'initiative constitués sous la forme associative peuvent, dans les conditions prévues par le BOI 4 H-5-98 du 15 septembre 1998, bénéficier des dispositions de l'article 261-7-1°-b du code général des impôts qui exonère les opérations faites au bénéfice de toutes personnes par les organismes sans but lucratif à condition que leur gestion soit désintéressée et que des opérations analogues ne soient pas réalisées dans des conditions similaires par des entreprises commerciales.

c) Autres statuts (SEM, SARL, SA...)

L'office de tourisme ou le syndicat d'initiative est alors soumis de plein droit à la TVA pour l'ensemble de ses activités culturelles et sportives.

3. Autres activités de ventes et de services

Quel que soit le statut juridique des offices de tourisme et des syndicats d'initiative, les opérations suivantes sont en principe soumises à la TVA :

- les ventes de billets de spectacles ou de manifestations sportives ;

Sont, toutefois, exonérés de TVA les droits d'entrée perçus par les organisateurs de réunions sportives soumises à l'impôt sur les spectacles (CGI, art. 261 E-3°).

- les livraisons de biens (cartes postales, affiches, CD-ROM, guides et cartes touristiques, livres, cassettes, produits régionaux, cartes téléphoniques...);

Toutefois, les ventes à leur valeur officielle de timbres-poste ayant cours ou valeur d'affranchissement en France sont exonérées de TVA (CGI, art. 261 C-3°).

- les prestations rendues aux partenaires publics ou privés (hôteliers, restaurateurs, meublés touristiques, chambres de commerce et d'industrie, collectivités...) moyennant un financement spécifique ;

Ex : actions de promotion pour le compte d'un club hôtelier, prestations de conseil, vente d'une étude de clientèle et de comportements, élaboration de produits touristiques, consultation sur des projets d'équipements collectifs touristiques...

- les recettes de parrainage ;

- la mise à disposition de personnels ;

Il est toutefois rappelé que la mise à disposition, à prix coûtant, de personnels pour les besoins d'activités non soumises à la TVA d'une personne morale de droit public ou d'un organisme sans but lucratif est exonérée de TVA (CGI, art. 261 B).

- les recettes qui se rapportent à l'activité d'organisateur ou de distributeur de voyages ou de séjours touristiques ;

- les recettes liées à l'exploitation d'un terrain de camping ;

Toutefois, lorsque l'exploitation revêt un caractère social et non concurrentiel, ces recettes peuvent, le cas échéant, ne pas être soumises à la TVA en application de l'article 256 B ou de l'article 261-7-1°-b du code général des impôts.

- d'une manière générale, toutes les autres activités qui relèvent du secteur concurrentiel (transport de personnes, vente de forfaits donnant accès aux remontées mécaniques, location de salles aménagées, vente d'espaces promotionnels dans des salons...).

Sont, en revanche, exonérées de TVA les locations de locaux nus (CGI, art. 261 D-2°) lorsque l'option pour la taxation des loyers n'a pas été formulée (CGI, art. 260-2°).

4. Non-imposition d'opérations en principe taxables

Les syndicats d'initiative ou offices de tourisme constitués sous la forme associative peuvent, lorsque leur activité non lucrative est prépondérante et que le montant de leurs opérations lucratives n'excède pas 250 000 francs, bénéficier au titre de ces dernières de l'exonération de TVA prévue à l'article 261-7-1°-b du code général des impôts.

En tout état de cause, un office de tourisme ou un syndicat d'initiative qui réalise à la fois des livraisons de biens et des prestations de services peut bénéficier de la franchise en base prévue à l'article 293 B du code général des impôts, qui le dispense d'acquitter la TVA, s'il n'a pas réalisé au cours de l'année civile précédente un chiffre d'affaires global⁽¹⁾ supérieur à 500 000 francs hors TVA et un chiffre d'affaires afférent à des prestations de services, autres que des ventes à consommer sur place et des prestations d'hébergement, supérieur à 175 000 francs hors TVA (cf. instruction du 20 juillet 1999 publiée au BOI 3 F-2-99).

II. Base d'imposition

1. Principe

La base d'imposition à la TVA des offices de tourisme et des syndicats d'initiative est constituée par toutes les sommes ou valeurs qu'ils reçoivent en contrepartie de leurs opérations imposées (CGI, art. 266-1-a) sous réserve des précisions apportées ci-après.

2. Application du régime de la marge

Les offices de tourisme et les syndicats d'initiative qui organisent ou distribuent des voyages ou des séjours touristiques et ont recours, pour la réalisation de ces opérations, à des livraisons de biens et des prestations de services d'autres assujettis, relèvent du régime de la marge prévu par l'article 266-1-e du code général des impôts.

La base d'imposition à la TVA est constituée :

- par la différence entre le prix total payé par le client et les sommes facturées par les différents prestataires, lorsque l'office de tourisme ou le syndicat d'initiative agit en qualité d'organisateur de voyages ou de séjours ;

- par la commission, lorsqu'il agit en qualité de distributeur de voyages ou de séjours.

Par ailleurs, les offices de tourisme ou les syndicats d'initiative qui exploitent une centrale de réservation, s'entremettent dans l'organisation de visites de villes ou de leurs environs ou délivrent des billets de spectacles sont soumis aux règles de TVA propres aux intermédiaires (cf. instruction du 31 juillet 1992 publiée au BOI 3 CA-92, numéro spécial). Ainsi, ceux qui agissent au nom et pour le compte d'autrui sont soumis à la TVA sur leur seule commission.

3. Ressources particulières

- Les cotisations générales dont bénéficient les syndicats d'initiative et les offices de tourisme ne sont pas imposables à la TVA, en l'absence de lien direct entre les sommes perçues à ce titre et les avantages que les cotisants retirent de l'action de l'office de tourisme ou du syndicat d'initiative.

- L'office de tourisme ou le syndicat d'initiative ayant le statut d'EPIC n'est pas imposable à raison du produit de la taxe de séjour ou de la taxe de séjour forfaitaire qui, lorsqu'elles sont instituées par la commune, sont obligatoirement affectées au budget de l'EPIC (art. L. 2231-14 du code général des collectivités territoriales).

Pour les offices de tourisme et les syndicats d'initiative n'ayant pas le statut d'EPIC, le produit de la taxe de séjour reversé, le cas échéant, par la commune s'analyse comme une subvention (cf. V ci-dessous).

III. Taux

Lorsqu'elles sont taxées, les activités des offices de tourisme et syndicats d'initiative sont soumises, dans les conditions de droit commun, soit au taux normal, soit au taux réduit, soit au taux particulier de 2,10 %, en fonction de la nature de chaque activité exercée.

⁽¹⁾ Les opérations placées hors du champ d'application de la TVA ou exonérées sur le fondement des dispositions du code général des impôts mentionnées dans les développements précédents ne sont pas prises en compte pour l'appréciation du chiffre d'affaires limite.

Il est notamment rappelé que, depuis le 1er août 1991, le taux normal de la TVA s'applique aux activités des offices de tourisme et des syndicats d'initiative pour lesquelles ces derniers relèvent du régime de la marge (cf. instruction du 30 juillet 1991 publiée au BOI 3 L-5-91).

Ces organismes sont également soumis au taux normal à raison des prestations réalisées par les guides-interprètes, les guides-conférenciers et les accompagnateurs qu'ils emploient.

IV. Droits à déduction

1. Les offices de tourisme et les syndicats d'initiative, dès lors qu'ils réalisent à la fois des opérations placées hors du champ d'application de la TVA et des opérations placées dans le champ d'application de la taxe, ont la qualité d'assujettis partiels.

Suivant le principe de l'affectation (CGI, ann. II, art. 207 bis, DB 3 D 16) :

- la taxe qui a grevé les biens et services utilisés exclusivement pour des opérations situées hors du champ d'application de la TVA n'est pas déductible ;

- la taxe qui a grevé les biens et services utilisés exclusivement pour la réalisation des opérations situées dans le champ d'application de la TVA est déductible dans les conditions définies aux articles 205 à 242 B de l'annexe II au code général des impôts ;

- la taxe qui a grevé les biens et services utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA et des opérations situées dans le champ d'application de cette taxe n'est pas déductible à hauteur de l'utilisation de chaque bien ou service pour la réalisation d'opérations situées hors du champ.

Les assujettis partiels ont, toutefois, la possibilité d'appliquer aux dépenses mixtes ou à l'ensemble de leurs dépenses une clé de répartition unique, déterminée sous leur responsabilité et destinée à traduire la proportion d'utilisation, pour les besoins d'opérations imposables⁽¹⁾ de l'ensemble des biens et services concernés (BOI 3 CA-94, instruction du 8 septembre 1994, n^{os} 86 à 97).

2. Lorsqu'ils réalisent des opérations placées dans le champ d'application de la TVA dont certaines sont exonérées, les offices de tourisme et les syndicats d'initiative ont la qualité de redevables partiels.

La taxe grevant les biens et services qu'ils utilisent pour la réalisation de leurs opérations imposables est déductible dans les conditions prévues notamment par les dispositions des articles 212 à 215, 219, 220 et 242 B de l'annexe II au code général des impôts et exposées dans la documentation administrative 3 D 17.

Bien entendu, les offices de tourisme et les syndicats d'initiative sont tenus de respecter les exclusions du droit à déduction de la taxe afférente aux dépenses visées aux articles 236 et suivants de l'annexe II au code général des impôts.

Enfin, la constitution de secteurs distincts s'impose, en toute hypothèse, au titre :

- des opérations d'entremise réalisées dans le cadre de l'activité d'organisateur ou de distributeur de voyages ou de séjours touristiques (CGI, art. 266-1-e et documentation administrative 3 L 616) ;

- et de chacun des immeubles nus donnés, le cas échéant, en location soumise à la TVA (CGI, art. 260-2° et annexe II art. 193).

V. Précisions relatives aux subventions

L'office de tourisme ou le syndicat d'initiative perçoit généralement des subventions de la collectivité qui l'a institué mais également, le cas échéant, de la région et du département.

Les règles de TVA applicables aux subventions ont été précisées dans une instruction du 8 septembre 1994 (BOI 3 CA-94, numéro spécial) à laquelle il convient de se reporter.

1. Les subventions soumises à la TVA

Une subvention doit être soumise à la TVA lorsqu'elle constitue la contrepartie d'une prestation de services ou d'une livraison de biens imposée à la TVA effectuée par le bénéficiaire au profit de la partie versante ou lorsqu'elle complète le prix d'une telle opération.

⁽¹⁾ Il est rappelé que les opérations imposables s'entendent des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, qu'elles soient imposées ou exonérées.

2. Les subventions non soumises à la TVA

a) Les subventions de fonctionnement

- Les subventions affectées directement par la partie versante aux opérations placées hors du champ d'application de la TVA.

Ces subventions ne sont ni taxées, ni inscrites au dénominateur du rapport servant à la détermination du pourcentage de déduction de l'organisme bénéficiaire.

Ex : crédits de fonctionnement alloués dans le cadre d'une convention municipale d'objectifs pour permettre à l'office de tourisme ou au syndicat d'initiative d'exercer les missions d'accueil, d'information, d'animation et de promotion touristique placées hors du champ d'application de la TVA.

- Les subventions versées globalement (c'est-à-dire sans affectation précise, par la partie versante, à une des activités réalisées par l'office de tourisme ou le syndicat d'initiative).

Elles doivent être ventilées et affectées (virements internes) en fonction des besoins de financement des différentes catégories d'opérations déficitaires réalisées par l'office de tourisme ou le syndicat d'initiative, que celles-ci soient situées dans le champ d'application de la TVA ou non (BOI 3 CA-94 précité, n° 145).

Ce besoin de financement est égal à la différence entre le montant des dépenses rattachées à chaque catégorie d'opérations (dépenses affectées en totalité à ces opérations majorées, le cas échéant, d'une quote-part des dépenses communes) et le montant des recettes provenant de ces opérations.

La part des subventions affectée à l'équilibre des opérations imposables n'a pas à être soumise à la TVA mais doit être inscrite au dénominateur du rapport servant à la détermination du prorata de déduction.

La part des subventions affectée à l'équilibre des opérations non imposables n'est, quant à elle, ni taxée, ni inscrite au dénominateur du rapport servant à la détermination du prorata de déduction.

b) Les subventions d'équipement

Il s'agit des subventions qui sont, au moment de leur versement, allouées par la partie versante pour le financement d'un bien d'investissement déterminé (BOI 3 CA-94, n°s 150 et 151).

Ces subventions ne sont ni taxées, ni inscrites au dénominateur du rapport servant à la détermination du pourcentage de déduction de l'organisme bénéficiaire.

Lorsque le bien d'investissement ainsi financé est utilisé en totalité ou en partie pour la réalisation des opérations taxées, la TVA afférente à ce bien est déductible dans les conditions exposées au IV ci-dessus et en particulier sous réserve du respect de la condition de répercussion du coût des biens dans le prix des opérations imposées.

c) Les subventions versées par les organismes communautaires

Elles ne sont pas taxées. Elles ne sont pas non plus prises en compte pour la détermination du prorata de déduction sauf lorsqu'elles présentent le caractère de complément de prix d'opérations ouvrant droit à déduction : dans ce dernier cas, leur montant est inscrit aux deux termes du pourcentage de déduction (BOI 3 CA précité, n° 49).

VI. Entrée en vigueur

Les offices de tourisme et les syndicats d'initiative devront se mettre en conformité avec les dispositions de la présente instruction pour leurs opérations réalisées à compter du 1er janvier 2000.

Les dispositions des instructions administratives du 7 février 1980 (BODGI 3 A-5-80) et du 21 mai 1990 (BOI 3 A-10-90) sont rapportées à compter de cette même date.

Annoter : DB 3 A 114

Le Directeur de la législation fiscale

Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN