

Chronique Fiscalité des entreprises

N°71 - 15 novembre - 15 décembre 2005

En partenariat avec

DECIDEURS
STRATEGIE FINANCE DROIT

Le point sur...

Entreprises et associations partiellement assujetties : droit à déduction de TVA et taxe sur les salaires

PAR XAVIER DELSOL, AVOCAT ASSOCIÉ

DELSOL & ASSOCIÉS



XAVIER DELSOL,
AVOCAT

Extrait du magazine
Décideurs N°71 :
15 novembre
15 décembre 2005



Entreprises et associations partiellement assujetties : droit à déduction de TVA et taxe sur les salaires

Depuis près de vingt ans et une première décision significative¹, la jurisprudence européenne impose peu à peu son interprétation de la 6ème directive du 17 mai 1977 en matière de TVA, de manière plutôt favorable aux contribuables, face à des Etats membres évidemment réticents à une telle ouverture.

L'un des derniers actes de ce roman à épisodes vient sans doute de se jouer dans deux décisions récentes de la Cour de justice des communautés européennes.

D'apparence anodines, leurs conséquences en droit fiscal interne sont très importantes financièrement, et en particulier pour les associations dont le régime fiscal trop méconnu est souvent plus complexe que celui des entreprises.

Les dépenses mixtes aux deux secteurs (assujetti et exonéré) des organismes dits « redevables partiels de la TVA » (c'est-à-dire dont l'ensemble des opérations est situé dans le champ d'application de cette taxe mais dont certaines sont exonérées) ouvrent droit à déduction en fonction d'un prorata égal au pourcentage des recettes assujetties par rapport aux recettes totales². Ce cas concerne généralement des entreprises exerçant certaines activités exonérées soit légalement (location de locaux nus par exemple), soit sur option (prestations de formation professionnelle continue), accessoirement à une activité principale assujettie de manière classique.

Mais certains contribuables sont des « assujettis partiels » (lorsque l'ensemble de leurs activités est dans le champ de la TVA et soumis à cette taxe, tout en percevant par ailleurs des recettes – produits financiers, subventions, dons, ... – finançant ces opérations mais non soumises à la taxe parce qu'exclues de son champ d'application). Tel est le cas plus généralement dans le monde associatif, par exemple pour les CAT (centres d'aide par le travail, employant des personnes handicapées, dans un cadre d'insertion économique, bien qu'à caractère social) ou ateliers protégés ayant opté pour l'assujettissement (ce qui est possible sans pour autant remettre en cause, exceptionnellement, leur caractère globalement non lucratif notamment au regard de l'impôt sur les sociétés³) mais recevant une subvention publique sous forme de « dotation globale de fonctionnement » ; ou les maisons de retraite (associatives ou non) assujetties (au taux réduit de 5,5 %) et percevant en outre

un « forfait soins » pour le financement des prestations médicalisées ; ou encore certaines associations éditrices de revues périodiques assujetties (au taux réduit de 2,10 %) mais dont le financement est compensé par une subvention globale ou des dons de lecteurs ; etc.

Une importante brèche dans la doctrine fiscale

Même après les précisions apportées sur la notion de champ d'application de la TVA, excluant les versements sans lien direct avec une prestation individualisée ou individualisable⁴, la doctrine fiscale continue à considérer que le prorata précité de déduction s'applique obligatoirement même dans cette deuxième hypothèse, en incluant au dénominateur les sommes exclues du champ d'application de la taxe⁵, sauf exceptions particulières telles que les recettes immobilières ou financières accessoires ne dépassant pas 5 % du chiffre d'affaires total⁶.

Une confirmation de la jurisprudence européenne

Dans un premier temps, la Cour de justice des communautés européennes (CJCE) a précisé qu'un contribuable assujetti sur ses activités principales, mais percevant en outre des revenus de son portefeuille d'actions et

autres titres négociables, placés quant à eux hors du champ d'application de la TVA, peut néanmoins bénéficier du droit à déduction de cette taxe pour les dépenses liées à la cession de ces mêmes titres lorsqu'elles sont engagées, *in fine*, en lien avec la ou les activités économiques principales et assujetties de l'intéressé⁷. Ces décisions ont ensuite été confirmées par le Tribunal administratif de Paris⁸ à deux reprises.

Mais surtout, dans la même logique du principe issu de la 6ème directive européenne du 17 mai 1977, et déjà validé par plusieurs décisions de première instance⁹, la CJCE a confirmé récemment que les subventions hors du champ d'application de la TVA ne sont à inclure au dénominateur du prorata de déduction que dans le cas des redevables partiels¹⁰.

Des recettes non soumises à TVA, mais ouvrant droit à déduction...

Dès lors, un contribuable assujetti qui n'effectue que des opérations soumises à la taxe mais qui perçoit également des subventions ou autres recettes de même nature (revenus financiers, dons et legs, ...) non directement liées au prix de ces opérations, peut bénéficier d'un prorata de déduction de 100 %, puisqu'incluant au numérateur, comme au dénominateur, ses seules recettes taxables (les deux termes du rapport sont donc alors identiques).

En pratique, il convient donc de clairement dissocier les notions d'« opérations » (ou activités) et de « recettes ».

Cette jurisprudence, dans la lignée de la première jurisprudence sur ce point ayant bouleversé le paysage fiscal européen en matière de TVA¹¹, semble extrêmement logique eu égard aux principes issus de la 6ème directive précitée. Mais, tout comme l'arrêt « Alitalia » en son temps¹², elle démontre, s'il en était encore besoin, la lenteur d'adoption de ces règles au sein de chaque Etat membre, même si la doctrine administrative française devrait désormais s'aligner, au plus

vite espérons-le, sur ces principes. L'enjeu financier peut être très important, particulièrement pour certains organismes sans but lucratif puisque ceux qui sont

Les subventions d'équipement, même exonérées, ouvrent elles aussi droit à déduction de la TVA sans condition

Dans le même esprit, la doctrine administrative estime que les subventions d'équipement, bien que placées hors du champ d'application de la TVA (notamment parce qu'elles sont considérées comme exceptionnelles) peuvent certes ouvrir droit à déduction de la TVA sur les dépenses d'investissement correspondantes (la subvention n'entrant pas dans le calcul du prorata de déduction), mais uniquement lorsque le redevable intègre dans le prix de vente de ses services aux usagers les dotations aux amortissements des biens financés en totalité ou en partie par la subvention*.

Il en est ainsi, par exemple, pour les exploitants du service public de transport de voyageurs.

La CJCE a également jugé incompatible cette condition, non prévue par la sixième directive précitée**.

Dès lors, la taxe grevant les investissements considérés devrait désormais être intégralement déductible, sans autre condition et bien que la subvention soit perçue hors taxe, et sans minoration du prorata ; dès lors du moins que le contribuable bénéficiaire exerce une activité elle-même assujettie.

Les assujettis dont les droits à déduction ont ainsi été limités peuvent donc demander, jusqu'au 31 décembre 2007, la restitution de la taxe non déduite à ce titre à compter du 1er janvier 2001.

* Instruction précitée 8 sept. 1994, BOI 3 CA-94, n° 150 et 151

** CJCE, 6 octobre 2005, aff. 243/03 Commission c/ République française, RJF 12/05 n° 1497

concernés et dont le droit à déduction a été jusqu'ici limité par l'application du prorata, peuvent réclamer la restitution du pourcentage de taxe non déduit antérieurement, depuis le 1er janvier 2001, dans le cadre d'une demande à présenter au plus tard le 31 décembre 2007¹³.

... sans pour autant entraîner assujettissement à la taxe sur les salaires

Par ailleurs, et ce point n'a pas été, à notre sens, suffisamment signalé, cette décision entraîne corrélativement une incidence majeure en matière de taxe sur les salaires.

En effet, dans l'hypothèse de secteurs distincts d'activités, le prorata de taxe sur les salaires (correspondant au pourcentage des recettes du secteur non soumis à TVA par rapport aux recettes totales) doit, selon la doctrine fiscale, inclure :

- au dénominateur, le total des recettes et autres produits de l'organisme ;
- au numérateur, l'ensemble des recettes non soumises à TVA quelle qu'en soit la raison, et donc y compris celles « correspondant à des opérations hors du champ d'application » de cette taxe, même si elles financent des opérations assujetties¹⁴.

En ce sens, l'Administration essaye en fait de limiter la portée du texte légal puisque, d'après son interprétation, les recettes précitées viendraient donc augmenter d'autant le prorata de taxe sur les salaires, puisqu'elles sont placées hors du champ d'application de la TVA (sans s'interroger sur le droit à déduction de taxe qui peut en résulter ou non).

Or, le texte précis du code général des impôts¹⁵ est en fait plus restrictif puisqu'il prévoit sans ambiguïté que le chiffre d'affaires à porter au numérateur « s'entend du total des recettes et autres produits qui n'ont



XAVIER DELSOL, AVOCAT

pas ouverts droit à déduction ».

En conséquence, les subventions et recettes finançant des opérations taxables qui ne viennent pas minorer les droits à déduction de TVA, comme évoqué ci-dessus par application de la récente jurisprudence communautaire, ne doivent en fait pas être incluses au numérateur du pourcentage de calcul de la taxe sur les salaires, même si elles sont elles-mêmes hors du champ d'application de la TVA. Elles n'ont ainsi aucune incidence sur le calcul et le prorata de taxe sur les salaires.

¹ CJCE, 8 mars 1988, Apple and pear
² CGI, annexe II, article 212
³ CGI, article 261-7-3è
⁴ CE, 6 juillet 1990, CODIAC, et instruction 8 septembre 1994, BOI 3 CA 94
⁵ Instruction 4 avril 1997, BOI 3 D-4-97
⁶ CGI, annexe II, article 212-2 b
⁷ Voir notamment CJCE 27 septembre 2001, aff. CIBO Participations SA
⁸ 13 avril 2005, Sofemi ; et 8 juillet 2005, Park Davis SCA
⁹ En dernier lieu, TA Toulouse 15 octobre 2002, n° 98-1627
¹⁰ CJCE 6 octobre 2005, aff. 204/03 Commission c/ Royaume d'Espagne, RJF 12/05 n°1498
¹¹ CJCE, arrêt Appel and pear précité
¹² CJCE, 3 février 1989, Alitalia
¹³ LPF, articles L.190, al. 2 à 4 et R.196-1-c
¹⁴ Doc. adm. 5 L-1421, § 9, 1er juin 1995
¹⁵ Article 213

LES POINTS CLÉS

- Un contribuable dont toutes les activités sont assujetties à la TVA, mais qui reçoit des financements complémentaires eux-mêmes hors du champ d'application de cette taxe (abandons de créance, subventions, dons...), peut néanmoins bénéficier désormais d'un droit à déduction de 100 %.
- Mais ce régime n'a aucune incidence sur la taxe sur les salaires.

SUR L'AUTEUR

Xavier DELSOL, fondateur (et Rédacteur en chef pendant vingt ans) de la revue Juris-associations, est auteur ou co-auteur de nombreux ouvrages de référence sur les organismes sans but lucratif. Il anime, avec plusieurs autres avocats associés (Alexis BECQUART à Paris et Laurent BUTSTRAEN à Lyon), le Département « Associations et économie sociale » du Cabinet DELSOL & Associés.