

**ANALYSE ET CONSÉQUENCES DU COURRIER DU 30 OCTOBRE 2015
ADRESSÉ PAR LA DIRECTION DE LA LÉGISLATION FISCALE
(DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES)**

I. RAPPEL DU CONTEXTE

ANDICAT a sollicité la Direction de la Législation Fiscale (DLF) à Bercy sur un point important pour les ESAT : les modalités de récupération de la TVA sur les dépenses (charges ou investissements) communes aux budgets médico-social et commercial.

ANDICAT avait en effet constaté depuis 2012 que les positions des Centres des Impôts locaux étaient divergentes.

- Certains considéraient que la TVA sur les dépenses communes était intégralement récupérable
- D'autres considéraient que cette TVA n'était récupérable que sur la base d'un coefficient d'ailleurs calculé de manière différente selon les centres.

Un rendez-vous a eu lieu en juillet 2015.

Une réponse écrite a été adressée à ANDICAT le 30 octobre 2015.

Entretemps, une question complémentaire avait été formulée au mois de juillet, à savoir le traitement vis-à-vis de la TVA des livraisons ou prestations internes, c'est-à-dire des facturations émises par l'ESAT à un autre établissement géré par la même association.

En effet si, à notre connaissance, cette question n'a pas jusqu'à présent été traitée par l'Administration fiscale ou jugée par les Tribunaux, nous avons constaté que la position des gestionnaires d'ESAT n'était pas homogène :

- Dans certains cas, ces livraisons ou prestations étaient assujetties à la TVA comme les livraisons ou prestations externes
- Dans d'autres cas, elles étaient facturées en exonération de TVA.

II. CE QU'IL FAUT RETENIR DE LA POSITION DE LA DLF

2.1 LA RÉCUPÉRATION DE LA TVA SUR LES DÉPENSES COMMUNES

La position exprimée par la DLF conduit, selon nous, à permettre dans beaucoup de cas, la récupération totale de la TVA sur les dépenses communes aux deux secteurs.

2.2 LE CAS DES LIVRAISONS OU PRESTATIONS DE SERVICE INTERNES

Elles sont hors du champ d'application de la TVA et ne supportent donc pas la TVA. En conséquence, cela entraîne, à notre avis, une réduction du droit à déduction.

Ce résumé est complété par une analyse plus détaillée de la position de la DLF.

Cette analyse sera précédée d'un bref rappel des textes fiscaux et suivie d'une présentation des conséquences pratiques de la position de la DLF.

III. RAPPEL DES TEXTES APPLICABLES EN MATIÈRE DE TVA

3.1 POSSIBILITÉ D'OPTER POUR LA TVA

Les ESAT qui le souhaitent peuvent depuis de très nombreuses années opter pour le paiement de la TVA, sans que cela entraîne l'assujettissement des ESAT aux autres impôts commerciaux et notamment à l'impôt sur les sociétés et la contribution économique territoriale¹.

Selon l'administration fiscale², l'option à la TVA entraîne la constitution de deux secteurs distincts au regard de la TVA :

- Le secteur médico-social (appelé également socio-éducatif)
- Le secteur production ou commercial assujetti à TVA

La constitution de ces deux secteurs distincts entraîne des conséquences au niveau du droit à récupération de la TVA.

- La TVA grevant les dépenses du secteur médico-social n'est pas récupérable
- La TVA grevant les dépenses affectées au secteur production sera intégralement récupérable
- La TVA grevant les dépenses communes aux deux secteurs d'activité sera récupérable à hauteur du coefficient de taxation (voir ci-dessous).

Il convient de remarquer à cet égard que des juristes ont pu défendre avec certains succès à la fin des années 2000 que l'ESAT ne devait constituer qu'un seul secteur au regard de la TVA, l'activité médico-sociale constituant selon eux une activité de soutien à la production.

Cette position est aujourd'hui contraire à la doctrine officielle de l'Administration fiscale qui prévoit les deux secteurs et nous paraît également contraire aux dispositions de l'article L.344-2 du Code de l'Action Sociale et des Familles qui assigne aux ESAT une double finalité (activité professionnelle et activité de soutien).

Il convient également de noter qu'une jurisprudence³ est allée également dans le même sens.

¹ Voir BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-20 §90

² Voir BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-20 §90

³ CAA Nantes 15/12/2011 Association ANAIS

3.2 SYNTHÈSE DES RÈGLES EN MATIÈRE DE DROIT À DÉDUCTION

Le coefficient de déduction est égal au produit du coefficient d'assujettissement par le coefficient de déduction par le coefficient d'admission.

Le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service est égal à sa proportion d'utilisation pour la réalisation d'opérations imposables. Les opérations imposables s'entendent des opérations situées dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée en vertu des articles 256 et suivants du code général des impôts, qu'elles soient imposées ou légalement exonérées (Article 206-2 de l'annexe II du CGI).

1. Le coefficient de taxation d'un bien ou d'un service est égal à l'unité lorsque les opérations imposables auxquelles il est utilisé ouvrent droit à déduction.
2. Le coefficient de taxation d'un bien ou d'un service est nul lorsque les opérations auxquelles il est utilisé n'ouvrent pas droit à déduction.
3. Lorsque le bien ou le service est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction, le coefficient de taxation est calculé selon les modalités suivantes :

1. Ce coefficient est égal au rapport entre :

- a) Au numérateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ;
- b) Et, au dénominateur, le montant annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations imposables, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.

Les sommes mentionnées aux deux termes de ce rapport s'entendent tous frais et taxes compris, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée.

2. Lorsqu'un assujetti a constitué des secteurs distincts d'activité en application de l'article 209, le chiffre d'affaires à retenir pour le calcul du rapport mentionné au 1° est celui du ou des secteurs pour lesquels le bien ou le service est utilisé (Art 206-III de l'annexe 2 du CGI).

Le coefficient d'admission visé à l'article 206-IV de l'annexe 2 du CGI prend en compte l'existence de dispositifs particuliers d'exclusion ou de restriction du droit à déduction. Ce coefficient d'admission n'appelle aucun commentaire particulier dans le cas des ESAT.



La réponse du 30 octobre 2015 apporte des précisions sur les coefficients d'assujettissement et de taxation.

3.3 LE COEFFICIENT D'ASSUJETTISSEMENT DANS LES ESAT

3.31 Règle générale

En règle générale, les activités d'un ESAT rentrent dans le champ d'application de la TVA.

En effet aux termes de l'article 256-I du CGI sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti en tant que tel.

Le coefficient d'assujettissement est donc normalement de 1. En effet, les activités commerciales ou de production sont dans le champ d'application de la TVA, les livraisons de biens et de services aux clients étant réalisées à titre onéreux.

L'activité médico-sociale est également dans le champ d'application de la TVA bien qu'exonérée, dans la mesure où elle est financée par une dotation globale, calculée sur la base des charges budgétées. La dotation globale est donc bien la contrepartie des charges engagées, avec un service rendu par l'Association à la partie versante.

3.32 Le cas des livraisons de biens ou des prestations de service interne

Dans sa réponse du 30 octobre 2015, la DLF a précisé que « les livraisons de biens ou les prestations de service fournies au sein d'une même entité juridique, assimilées à des opérations internes, ne sont pas appréhendées par le régime de TVA ».

A notre avis, cette phrase signifie que ces livraisons ou prestations de service internes sont hors du champ d'application de la TVA.

La position de l'Administration va dans le sens des positions prises par la doctrine et la jurisprudence en matière de relations entre établissements relevant de la même personne morale⁴

Comment calculer le coefficient d'assujettissement ?

On a vu ci-dessus qu'il est égal à la proportion d'utilisation pour la réalisation d'opérations imposables.

Prenons l'exemple d'un atelier blanchisserie en supposant que l'unité d'œuvre utilisée soit le kg de linge lavé.

Si l'atelier blanchisserie fournit 20% de sa production à un Foyer géré par la même association et que le reste de sa production est facturé à des entités tierces, le coefficient d'assujettissement à la TVA sera de 0,80.

⁴ Voir en ce sens commentaires DALLOZ CGI sur l'article 256-A-5 en application des articles 2-1 et 9-1 de la 6^e directive TVA

Ceci signifie que toutes choses égales par ailleurs, l'ESAT ne pourra récupérer que 80% de la TVA sur les dépenses de l'atelier blanchisserie.

Le coefficient d'assujettissement est en principe calculé par bien ou par service.

Possibilité d'utiliser un coefficient d'assujettissement unique

Toutefois l'assujetti peut, par année civile, sans formalité préalable et sous réserve d'être en mesure d'en justifier, retenir pour l'ensemble des biens et des services utilisés à la fois pour des opérations imposables et pour des opérations non imposables un coefficient d'assujettissement unique.

Possibilité d'appliquer une clé de répartition financière à l'ensemble des dépenses

Par dérogation au principe de l'affectation, l'administration peut autoriser les entreprises à appliquer pour l'ensemble de leurs dépenses (mixtes ou non mixtes) une clé de répartition calculée en fonction de la quote-part des recettes taxables par rapport aux recettes totales. Autrement dit, toutes les dépenses sont réputées mixtes. Cette autorisation doit être sollicitée sur papier libre et s'applique pendant une année civile entière. Elle est renouvelée par tacite reconduction sauf dénonciation par le contribuable ou par l'Administration avant le 31 décembre de l'année considérée.

Remarques :

Certains ESAT avaient l'habitude de facturer la TVA sur les livraisons et prestations internes rendues à d'autres établissements de l'association. En conséquence ils récupéraient la totalité de la TVA sur les dépenses de l'activité commerciale.

La solution présentée ci-dessus (pas de TVA collectée sur les livraisons et prestations en interne et restrictions du droit à déduction en conséquence) peut aboutir à des résultats financiers peu différents de la solution « traditionnelle ».

3.4 LE COEFFICIENT DE TAXATION DANS LES ESAT

En application du mode de calcul mentionné au point 3.2 :

- Le coefficient de taxation est de zéro pour les opérations du secteur médico-social
- Le coefficient de taxation est de un pour les opérations du secteur production
- Pour les dépenses communes concourant à la fois aux activités médico-sociales et aux activités de production, le coefficient de taxation est calculé selon les modalités suivantes :

Numérateur

Chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations

Dénominateur

Chiffre d'affaires afférent aux opérations imposables⁵ y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations

Pour un ESAT :

- On trouvera au numérateur le chiffre d'affaires du commercial
- On trouvera au dénominateur le chiffre d'affaires du commercial également

La question qui était en suspens était la suivante : la dotation globale du secteur médico-social doit-elle figurer au dénominateur de la fraction ?

Depuis une réponse ministérielle Bouin (JO AN 9/01/2007), on avait pu penser que la dotation globale était exclue du dénominateur et ce en application des jurisprudences européennes qui précisent que les subventions qui ne constituent ni la contrepartie d'un bien ou d'un service ni un complément de prix d'une opération imposable ne sont pas prises en compte dans le cadre du coefficient de taxation forfaitaire.

Des incertitudes étaient apparues avec la mise en place en septembre 2012 du BOFIP (Bulletin Officiel des Finances Publiques) qui n'avait pas repris la réponse ministérielle BOUIN.

Certains Centres des Impôts avaient donc pris en compte la dotation globale au dénominateur du coefficient de taxation ce qui réduisait d'autant le droit à déduction sur les dépenses communes.

La réponse du 30 octobre 2015 précise que la perception de dotations et de subventions d'équipement non taxables à la TVA n'a pas à être prise en compte pour le calcul de ce coefficient de taxation forfaitaire.

On peut regretter que la réponse de la DLF ne reprenne pas expressément le terme « dotation globale », mais ce terme figurait dans la question écrite posée par ANDICAT. L'adjectif « globale » manquant ne devrait pas poser de difficulté.

Il est rappelé par ailleurs que l'aide au poste n'est pas prise en compte pour le calcul du coefficient de taxation⁶.

La dotation globale n'étant pas prise en compte au niveau du dénominateur du coefficient de taxation, ce dernier sera donc de 1.

3.5 LE COEFFICIENT DE DÉDUCTION DANS LES ESAT

Coefficient de déduction : coefficient d'assujettissement x coefficient de taxation x coefficient d'admission

⁵ Au sens d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA y compris celles exonérées

⁶ BOI-TVA 10-20-40-10-2012 § 290

On supposera que le coefficient d'admission sera de 1 (sauf dans les cas prévus par la réglementation : véhicules de tourisme etc ...).

Dans la plupart des cas, le coefficient de déduction sur les dépenses du commercial et sur les dépenses communes sera de 1.

Toutefois dans le cas où l'ESAT fournit des livraisons ou des prestations à d'autres établissements de l'Association, le coefficient d'assujettissement et donc le coefficient de déduction sera inférieur à 1 et la TVA ne sera donc pas récupérable dans son intégralité.

IV. PORTÉE DE LA RÉPONSE DU 30 OCTOBRE 2015

La réponse du 30 octobre 2015 à ANDICAT devrait constituer à notre avis une doctrine administrative au sens de l'article L.80-A du Livre des Procédures Fiscales.

Les contribuables peuvent donc s'en prévaloir notamment à l'occasion d'une vérification fiscale.

Cette doctrine ne vaudra que tant qu'elle n'aura pas été rapportée et ne lie pas les tribunaux.

Il sera toutefois demandé aux gestionnaires d'ESAT de faire remonter à ANDICAT les cas où des centres des impôts refuseraient d'appliquer cette doctrine du 30 octobre 2015.

V. CONSÉQUENCES PRATIQUES

Nous pouvons considérer que cette doctrine a pour objet d'interpréter la loi fiscale. Elle peut donc s'appliquer pour le passé.

Il est donc possible dans la limite de la prescription de formuler une réclamation auprès de l'Administration.

Cette réclamation peut concerner des ESAT qui n'auraient pas récupéré la totalité de la TVA sur les dépenses communes aux deux secteurs.

Elle peut également concerner des contribuables qui auraient facturé à tort la TVA sur des livraisons ou prestations internes. Ce cas est toutefois plus complexe :

- Il conviendrait de faire un avoir de TVA aux « clients » internes
- Il conviendrait de tenir compte de la réduction du droit à récupération lié à la mise en œuvre d'un coefficient d'assujettissement inférieur à un.

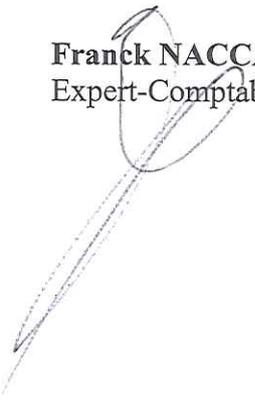
En règle générale, une réclamation sur cette base devra être engagée avec beaucoup de prudence et si cela « en vaut la peine ».

Le délai imparti pour présenter une réclamation à l'Administration expire le 31 décembre de la seconde année suivant le versement de la TVA contestée.

En pratique, une réclamation portant sur une TVA versée en 2013 devra être formulée avant le 31 décembre 2015.

Le 27 novembre 2015

Franck NACCACHE
Expert-Comptable

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'FNACCACHE', written over the printed name.

Jean-Pierre LAGAY
Expert-Comptable

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'JPLAGAY', written over the printed name.