

LETTRÉ DE TYPE DE RESCRIT PORTANT SUR LE DROIT A RECUPERATION DE TVA

PRESENTATION DE L'ASSOCIATION GESTIONNAIRE

PRESENTATION DE L'ESAT

Les établissements et services d'aide par le travail (ESAT) sont des établissements médico-sociaux relevant des dispositions du a du 5° du I de l'article L. 312-1 du Code de l'action sociale et des familles (CASF). Ces établissements ont pour vocation d'offrir aux personnes handicapées des activités diverses à caractère professionnel et un soutien médico-social et éducatif en vue de favoriser leur épanouissement personnel et social. À ce titre, les activités qu'ils réalisent peuvent être exonérées de TVA en application du b du 1° du 7 de l'article 261 du code général des impôts (CGI) prévue pour les organismes à but non lucratif¹.

Cela étant, les ESAT peuvent renoncer à cette exonération et choisir de soumettre volontairement à la TVA les recettes qui proviennent des activités de production et de commercialisation effectuées par les personnes handicapées. Dans ce cas, les établissements réalisent à la fois des opérations soumises à la TVA (ventes d'objets fabriqués ou services rendus par les personnes handicapées) et des opérations exonérées de taxe (opérations à caractère socio-éducatif), regroupées au sein de deux secteurs distincts d'activité².

L'association a fait le choix d'assujettir à la TVA les activités de production et commercialisation de l'Établissement et Service d'Aide par le Travail (ESAT).

Les opérations soumises à TVA (budget de production ou budget commercial) sont financées par les facturations aux clients de livraisons de biens ou de prestations de service.

Les opérations à caractère socio-éducatif (budget médico-social) sont financées par une dotation globale versée par l'Agence Régionale de Santé.

QUESTION POSEE DANS LE CADRE DE CE RESCRIT :

Elle porte sur le droit à récupération pour les dépenses utilisées conjointement pour les deux secteurs.

En effet, le droit à récupération sur les dépenses utilisées exclusivement pour un secteur ne pose à notre avis aucune difficulté.

- La TVA est intégralement récupérable sur les dépenses utilisées pour le secteur commercial ou de production

¹ BOI-TVA-CHAMP 30-10-30-20 § 80

² BOI-TVA-CHAMP 30-10-30-20 § 90

- La TVA n'est pas récupérable sur les dépenses utilisées intégralement pour le secteur médico-social exonéré.

La question est de déterminer les modalités de récupération de TVA sur les dépenses communes.

Pour ce faire, on peut utiliser le raisonnement pratiqué par la réponse ministérielle BOUIN (JO AN 9/01/2007).

La question posée par Monsieur BOUIN portait sur la situation des ESAT ayant opté pour la TVA.

Pour ce qui concerne l'exercice du droit à déduction pour les ESAT, le Ministre précisait :

« Pour la détermination de leurs droits à déduction, ces organismes sont fondés à déduire intégralement la TVA afférente aux dépenses qu'ils engagent exclusivement pour les besoins de leurs activités soumises à la TVA. Ils ne sont en revanche autorisés à déduire la TVA afférente aux dépenses qu'ils utilisent concurremment pour leurs activités taxées et exonérées qu'à hauteur du pourcentage de déduction visé plus haut et ne peuvent bien entendu pas déduire la TVA afférente aux dépenses qu'ils engagent exclusivement pour les besoins de leurs activités exonérées ».

Qu'en est-il du pourcentage de déduction « visé plus haut » dans la réponse ministérielle ?

La réponse ministérielle le définissait ainsi :

« Ils sont tenus d'inscrire l'intégralité de la DGF qu'ils perçoivent au dénominateur du rapport de déduction prévu à l'article 212 de l'annexe II au CGI qui leur est applicable, étant toutefois précisé qu'une telle obligation devrait disparaître à l'avenir, le principe d'une modification prochaine de ces dispositions réglementaires visant à écarter l'inscription des subventions non imposables au dénominateur de ce rapport ayant été décidé par le Gouvernement.

Depuis le 1^{er} janvier 2008, la notion de « rapport de déduction » mentionnée dans la réponse ministérielle Bouin n'existe plus.

Les articles 205 et 206-1 de l'annexe II du CGI prévoient que, désormais, le droit à déduction de la TVA est calculé en fonction d'un coefficient de déduction qui est égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et 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)

Au cas particulier de l'ESAT, le coefficient d'assujettissement est 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.

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.

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.

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 :

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 ouvrant droit à déduction, 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 ;

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)

En application de ces dispositions, la dotation globale de financement n'a pas à être portée au numérateur du coefficient de taxation : elle n'est pas imposable à la TVA.

Elle n'a pas non plus à être portée au dénominateur, dans la mesure où elle n'est pas afférente aux opérations du secteur commercial ou de production. Cette non-inscription au dénominateur du coefficient de déduction est conforme à ce qui avait été annoncé dans la réponse BOUIN.

Le coefficient de taxation est donc de 1.

Le coefficient d'admission est égal à l'unité conformément aux dispositions de l'article 206-IV de l'annexe 2 du CGI. Les exceptions mentionnées aux points 2 à 4 du même article n'appellent aucun commentaire particulier dans le cas des ESAT et s'appliquent dans les conditions de droit commun.

Le coefficient de déduction, produit des 3 coefficients ci-dessus sera donc de 1 pour les dépenses mixtes sauf dans le cas des dépenses dont le coefficient d'admission est inférieur à l'unité.

Nous vous demandons donc de bien vouloir nous confirmer la position que nous avons adoptée :

En matière du droit à déduction de la TVA, les ESAT ayant opté pour le paiement de la TVA doivent récupérer la TVA en appliquant les règles suivantes :

- Les ESAT doivent constituer deux secteurs distincts, l'un afférent au soutien médico-éducatif (ou socio-éducatif ou médico-social) l'autre aux activités de production ou de commercialisation.
- Les dépenses utilisées exclusivement pour le secteur médico-éducatif n'ouvrent aucun droit à déduction.
- Les dépenses utilisées exclusivement pour l'activité de production ou de commercialisation ouvrent un droit à déduction intégrale.
- Les dépenses communes utilisées pour les deux secteurs ouvrent droit à déduction en fonction d'un coefficient de déduction. Les modalités de détermination de ce coefficient de déduction ont pour conséquence que ce coefficient de déduction est également de un. La déduction est donc intégrale sur les dépenses communes.

Nous vous prions d'agréer, l'expression de nos salutations distinguées.