



Associations : subvention et TVA

SOMMAIRE

Eric JOANNE et Mikaël EVENO

Avocats Associés, spécialistes en droit fiscal

FIDAL

Département Associations Économie Sociale grande région Ouest

FIDAL Société d'Avocats

1 Associations :
subvention et TVA

Que doit-on retenir des évolutions récentes de la jurisprudence ?

Lorsque association rime avec subvention, inévitablement se posera la question : subvention rimera-t-elle avec taxation ?

Entre le maquis de la jurisprudence et les sables mouvants de la doctrine administrative, chaque association bénéficiaire devra se demander si la subvention perçue doit être ou non soumise à la TVA.

Qu'elle soit de fonctionnement, d'équilibre, d'équipement ou d'une autre nature, les enjeux restent déterminants.

Ces enjeux sont à notre sens de trois ordres :

- l'assujettissement éventuel d'une subvention à la TVA en diminue le montant disponible, en réorientant vers l'Etat le montant de la TVA,
- l'assujettissement ou non de la subvention à la TVA impacte la capacité de récupérer la TVA déductible,
- enfin, le niveau de l'assujettissement de l'Association à la TVA a des conséquences sur un impôt plutôt méconnu : la Taxe sur les Salaires.

La multiplication des litiges a, en son temps, généré une prise de position de l'administration fiscale dans deux instructions

8 Indemnités
de Fin de Carrière



Associations : subvention et TVA

des 8 septembre 1994 et 15 septembre 1998 qui auront permis une accalmie dans les débats.

Or, le voile de l'oubli ne peut masquer les questions de fond un temps occultées.

Depuis 2004, l'activité jurisprudentielle démontre que le débat avance.

La publication de plusieurs instructions confirme cette avancée.

Comment y voir clair pour dégager quelques règles de conduite et appliquer le régime le plus favorable ?

La question à examiner tout d'abord est celle des règles d'assujettissement, telles qu'elles peuvent être comprises à ce jour, puis il s'agira d'en mesurer la portée sur la capacité de récupération de la TVA d'amont.

Une taxation à géométrie variable

L'un des grands mérites du dispositif des instructions du 8 septembre 1994 et du 15 septembre 1998 aura été d'instaurer une démarche analytique logique et généralement efficace.

Rappelons succinctement qu'une association saura si elle échappe à l'ensemble des impôts commerciaux et donc à la TVA, après avoir répondu aux questions suivantes :

- 1^{ère} question : la gestion de l'association est-elle désintéressée ?
- 2^{ème} question : l'association ayant une gestion désintéressée concurrence-t-elle une entreprise ?
- 3^{ème} question : cette association exerce-t-elle son activité dans des conditions similaires à celles des entreprises du secteur concurrentiel ? (définition sur la base de la règle des 4 P : Produit, Public, Prix, Publicité).

En présence d'une association ayant brillamment passé toutes ces étapes, une première conclusion s'imposera :

- les subventions finançant l'activité non lucrative de l'association sont considérées comme étant hors du champ d'application de la TVA,
- ces subventions échappent donc totalement à la TVA.

L'association ayant échoué à ce questionnaire, constatera qu'elle a, au moins partiellement, une activité considérée comme lucrative. Dans ce cas, la question de l'assujettissement à la TVA des subventions reçues doit impérativement être posée.

L'analyse doit s'appuyer sur le texte de la 6^{ème} Directive dont le principe est que *"sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti en tant que tel"*⁽¹⁾.

La base d'imposition est alors constituée des sommes reçues en **contrepartie des opérations** *"y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations"*⁽²⁾.

Il est alors nécessaire de définir la nature de la subvention en question :

- la subvention a-t-elle réellement ce caractère ou est-elle versée en contrepartie d'une prestation de services au profit de la partie versante ?
- ou bien, la subvention constitue t-elle une subvention directement liée au prix des opérations plus communément appelée "subvention complément de prix" ?

(1) Article 2 A -1- a de la 6^{ème} Directive n° 77/388/CEE du 17 mai 1977, transposé à l'article 256-I du C.G.I.

(2) Article 11 A-1-a de la 6^{ème} Directive précitée.



Subvention constituant la contrepartie d'un service rendu : une taxation inévitable

Lorsque les circonstances de droit ou de fait permettent d'établir l'existence d'un engagement de fournir un bien ou un service déterminé ou de constater la réalisation d'un tel engagement par le bénéficiaire de la subvention, les sommes versées constituent la contrepartie d'une prestation de services (ou de la fourniture d'un bien) entrant dans le champ d'application de la TVA.

La démarche consiste donc à rechercher dans chaque situation si la subvention n'est pas en fait le prix d'un service rendu directement par le bénéficiaire, et ce, quelle que soit la partie versante, ou quelle que soit la dénomination donnée à la subvention.



Le terme subvention sera d'ailleurs en réalité inapproprié, puisque l'on pourra considérer que l'association agit en qualité de prestataire de service, moyennant la perception du prix de sa prestation.

Dans ce cas de figure, le bénéficiaire de la subvention rend directement une prestation individualisable à l'organisme attributaire en contrepartie de ce versement.

Par "prix", il convient de retenir la notion de "contre-valeur", à savoir toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir en contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services.

Subvention complément de prix : une taxation éventuelle

S'il n'apparaît pas que l'association rende directement un service à la partie versante, la question de l'assujettissement peut s'avérer plus complexe.

Il peut alors s'agir de "la contrepartie d'une prestation de services ou d'une livraison de biens imposée à la TVA peut être versée par un tiers qui n'est pas le client. Le service n'est pas rendu au tiers, mais, selon l'administration, la subvention versée par celui-ci au prestataire est imposable chez ce dernier dès lors qu'elle constitue pour lui une contrepartie obtenue à raison de son activité imposable et directement liée au prix"⁽³⁾.

Il est vrai que l'article 11, A-1-a de la 6^{ème} Directive prévoit expressément l'inclusion dans la base d'imposition à la TVA des "subventions directement liées au prix des opérations". Cette disposition est d'ailleurs reprise à l'article 266 1-a du Code Général des Impôts⁽⁴⁾.

Mais tout le débat consiste à préciser le sens de l'expression "subventions directement liées au prix".

La Cour de Justice des Communautés Européennes tout d'abord dans l'arrêt "Office des Produits Wallons"⁽⁵⁾, a dégagé certains principes. Dans cette affaire, l'Office des Produits Wallons, association privée sans but lucratif, assurait la publicité et la vente des produits agricoles, horticoles et agroalimentaires wallons, activité pour laquelle il était assujéti à la TVA.

(3) Instruction 3 CA-94 du 08/09/1994.

(4) Article 266-1-a du Code Général des Impôts : "La base d'imposition est constituée : a. Pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations [...]".

(5) CJCE, 22 novembre 2001 aff. 184/00, 3e ch., Office des Produits Wallons.



Associations : subvention et TVA

Il bénéficiait d'une subvention annuelle de la région wallonne, avec laquelle il avait conclu une convention cadre de subvention.

Dans cet arrêt, la Cour de Justice des Communautés Européennes a indiqué que : *“Ce lien entre la subvention et le prix doit apparaître de manière non équivoque au terme d'une analyse au cas par cas des circonstances qui sont à l'origine du versement de cette contrepartie. En revanche, il n'est pas nécessaire que le prix du bien ou du service - ou une partie du prix - soit déterminé. Il suffit qu'il soit déterminable”*.

Il ressort de la lecture de cette décision que les “subventions directement liées au prix” doivent dorénavant présenter les caractéristiques suivantes :

- la contractualisation du principe du versement d'une subvention ne suffit pas à établir un lien entre le prix des opérations économiques et la subvention octroyée ;
- le fait que le versement d'une subvention puisse influencer le prix des biens ou des services livrés par le bénéficiaire n'est pas une condition suffisante pour rendre imposable la subvention ;
- la subvention doit être versée en contrepartie de la réalisation d'opérations économiques identifiables et non de manière globale à l'organisme bénéficiaire dans le seul but de lui permettre de couvrir ses coûts de fonctionnement ;



- le prix payé du bien ou du service doit être déterminable au plus tard à la date du fait générateur de la taxe grevant les opérations économiques réalisées par le bénéficiaire de la subvention ;
- le lien entre la subvention et le prix doit être non équivoque. L'existence d'un tel lien est appréciée en fonction des éléments de faits de chaque espèce.

Ces principes ont d'ailleurs été repris de façon très nette dans une série d'arrêts de la Cour de Justice des Communautés Européennes à l'encontre de plusieurs pays⁽⁶⁾.

Les acheteurs de biens ou les preneurs de services doivent ainsi tirer profit du versement de cette subvention. Le prix des prestations ou des biens à payer par ces acheteurs doit ainsi être déterminé de telle sorte qu'il diminue en fonction de la subvention versée et que toute variation du montant de la subvention ait un effet direct sur l'évolution de ce prix.

Ces principes peuvent être illustrés dans des cas de figure très variés.

Il a ainsi été reconnu que :

- les associations des Amis du Festival de Rodez et du Parvis n'avaient pas à taxer à la TVA les participations financières des collectivités, puisque ces participations n'étaient pas liées à la souscription par l'association d'un quelconque engagement quant au prix de vente des billets de spectacles⁽⁷⁾.
- les subventions versées par les collectivités à l'association Strasbourg Musique et Congrès, afin d'équilibrer son budget, ne sont pas davantage taxables en l'absence d'engagement relatif à la nature ou au prix des prestations⁽⁸⁾.
- le Centre Chorégraphique National de CAEN Basse Normandie lui non plus n'a pas à soumettre à la TVA les subventions reçues dans le cadre

(6) CJCE 15 Juillet 2004 – affaires C-381/01, C-495/01, C-144/02 et C 463/02.

(7) C.E. 2 Juin 1999 n° 191937 8^{ème} et 9^{ème} s.s. Ministre c/Association des Amis du Festival de Rodez et du Parvis.

(8) C.E. 31 Mai 2000 n° 182012 9^{ème} et 10^{ème} s.s. Ministre c/Association Strasbourg Musique et Congrès.



d'une convention avec l'Etat, la ville de CAEN et la Région, par laquelle il s'engage uniquement à maintenir une activité régulière de création, de diffusion d'œuvres et de promotions culturelles de la Région. Ainsi, en l'absence d'engagement relatif au prix de vente des spectacles, les subventions n'ont pas été considérées comme entrant dans la base d'imposition à la TVA⁽⁹⁾.

De nombreuses autres décisions illustrent les cas d'application les plus variés, tels que les subventions versées par un Conseil Régional à un laboratoire universitaire de recherche⁽¹⁰⁾, ou également par un Conseil Régional à une Chambre Régionale de Commerce et d'Industrie, au titre d'une agence régionale de collecte et de diffusion d'informations et d'études scientifiques⁽¹¹⁾.

(9) Tribunal Administratif Caen 21 Avril 2006 Centre Chorégraphique National de Basse Normandie.

(10) C.A.A. Nantes 28 Mars 2000 n° 97-295 1^{re} Chambre Ministre c/ Université d'Angers.

(11) C.A.A. Nancy 20/12/2001 – 97 – 260 CRCI d'Alsace.

Le réalisme progressif de la doctrine administrative :

L'administration fiscale s'est progressivement ralliée à cette analyse.

Tout d'abord, par une réponse ministérielle en date du 6 janvier 2004⁽¹²⁾, dans les termes suivants : *“En matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), il résulte de la jurisprudence interne et communautaire qu'une subvention est soumise à la TVA lorsqu'elle constitue la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services rendue par son bénéficiaire ou lorsqu'elle complète le prix d'une telle opération. A cet égard, la jurisprudence du Conseil d'Etat a précisé qu'une subvention revêt, au regard de la TVA, le caractère de complément de prix d'une opération taxée lorsqu'il est établi que le bénéficiaire a pris, quant à ce prix,*

(12) Rép. André : AN 6 janvier 2004 p. 64 n° 26823.

un engagement exprès auprès de la partie versante. Il n'est pas envisageable de déroger, pour les collectivités locales, à ces règles qui s'appliquent, sans distinction, à l'ensemble des assujettis à la TVA [...]”.

Par une instruction fiscale récente en date du 16 juin 2006⁽¹³⁾ dans laquelle l'administration fiscale intègre les critères fixés par la jurisprudence communautaire précitée et précise que les critères cumulatifs à remplir pour qualifier une *“subvention directement liée au prix”* sont :

- la nécessité de trois parties en présence, la partie versante, celle qui bénéficie de la subvention et l'acheteur ou le preneur ;
- le principe du versement de la subvention existant en droit ou en fait avant l'intervention de la réalisation de l'opération imposable dont elle constitue la contrepartie (donc le prix) ;
- l'existence d'un rapport non équivoque entre les opérations dont le prix est complété et le principe du versement de la subvention. Elle indique également que, pour être taxable, la subvention doit permettre au bénéficiaire de diminuer le prix de ses opérations taxables et par conséquent de pratiquer un prix inférieur à celui du marché.

Ainsi, sont considérées par l'administration fiscale comme n'entretenant pas un lien direct avec le prix d'opérations imposables, des subventions versées globalement aux fins de couvrir exclusivement une quote-part des frais d'exploitation **sans aucun engagement de l'organisme bénéficiaire sur le prix de vente aux clients** telles que :

- les subventions dites de fonctionnement, destinées à couvrir exclusivement une partie des frais d'exploitation d'un organisme,
- les subventions d'équilibre versées à une entreprise afin de compenser a posteriori un déficit ne relevant pas de sujétions particulières qui lui auraient été imposées par un tiers,
- les subventions allouées pour le financement d'un bien d'investissement déterminé.

(13) Instruction 16 Juin 2006 - 3 A-7-06.



Quelle sont les incidences de la perception d'une subvention non soumise à la TVA ?

Ainsi qu'il est mentionné supra, dès lors qu'une subvention perçue ne constitue ni la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante ni le complément du prix d'une opération réalisée au profit d'un tiers, cette somme n'est jamais imposable à la TVA.

L'administration a d'ailleurs, dans une instruction en date du 16 juin 2006, n°3 A-7-06, donné des exemples précis de subventions qu'il fallait considérer comme non imposables à la TVA.

Dans ces conditions, la perception de subvention non taxable par une association récipiendaire pourrait avoir des incidences (1) d'une part au regard de son droit à déduction et (2) d'autre part sur son rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires.

(1) Conséquences en matière de droit à déduction

Bien que contredite par des jurisprudences de tribunaux administratifs, l'administration fiscale considérait jusque peu qu'une association percevant une subvention non assujettie à la TVA devait appliquer un prorata de déduction pour ne récupérer qu'une partie de la TVA acquittée sur ces dépenses.

Par un arrêt en date du 6 octobre 2005⁽¹⁴⁾, la Cour de Justice des Communautés Européennes a jugé que les droits à déduction d'un assujetti qui n'effectue que des opérations taxées et qui perçoit des subventions non directement liées au prix de ses opérations (donc non taxables) ne pouvaient pas être limitées par application d'un prorata dont le dénominateur inclurait lesdites subventions.

(14) CJCE, 6 octobre 2005 aff. 204/03, 3e ch., Commission c/ Royaume d'Espagne.

Prenant implicitement acte de cette jurisprudence, et tirant également les conclusions de l'arrêt de la Cour de Justice des Communautés Européennes du même jour⁽¹⁵⁾, l'administration fiscale, dans une instruction en date du 27 janvier 2006 n° 3-D-1-06 a reconnu que les organismes bénéficiaires des subventions pouvaient déduire l'intégralité de la TVA grevant des dépenses dans la mesure où cet organisme réalisait uniquement des opérations ouvrant droit à déduction.

A contrario, pour les redevables partiels à la TVA, réalisant des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations exonérées de TVA, les dispositions relatives au prorata de déduction continuent à s'appliquer.

Dès lors, ces redevables partiels devront maintenir au dénominateur de leur prorata de déduction les subventions non imposables perçues.

Cette situation ne devrait toutefois pas perdurer...

En effet, le décret 2007-566 du 16 avril 2007 a, en son article 206, précisé que les subventions non imposables n'auront pas à être prises en compte dans le nouveau coefficient de taxation.

L'administration fiscale commentant ce décret dans une instruction du 9 mai 2007 n°3-D-1-07 a repris ce principe et a précisé que cette évolution permettra de rétablir une égalité de traitement entre redevables totaux et redevables partiels.

Ces dispositions ne seront cependant applicables qu'à compter du 1^{er} janvier 2008.

Ainsi à compter de cette date, la perception de subventions non imposables ne devrait plus

(15) CJCE, 6 octobre 2005 aff. 243/03, 3e ch., Commission c/ France.



avoir d'influence sur l'étendue des droits à déduction des organismes bénéficiaires et ce quelle que soit la nature des opérations réalisées (opérations ouvrant droit à déduction/exonérés).

(2) Conséquences en matière d'assujettissement à la taxe sur les salaires

Selon les termes de l'article 231 du Code Général des Impôts, pour le calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires il convient de retenir :

- au numérateur, le chiffre d'affaires qui n'a pas supporté la TVA (subventions non taxables notamment) ;
- au dénominateur, le chiffre d'affaires total réalisé quelles qu'en soient l'origine et la qualification. Ce texte prévoit ainsi que le chiffre d'affaires à porter au numérateur "*s'entend du total des recettes et autres produits qui n'ont pas ouverts droit à déduction*".

Dès lors, certains contribuables ont considéré que les subventions non imposables ne venant pas minorer les droits à déduction de TVA, en application des principes communautaires précités, ne devaient pas non plus être inclus au numérateur du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires.

Telle n'est malheureusement pas la position de l'administration fiscale à ce jour.

Dans le cadre de réponses individuelles à des contribuables, celle-ci a en effet indiqué que pour le calcul de ce rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires, il y avait lieu de comprendre dans les recettes venant majorer le dénominateur et le numérateur les subventions non imposables à la TVA.

Cette position a été récemment confirmée dans une instruction n°5 L-2-07 du 15 mai 2007, par laquelle l'administration fiscale a rappelé que, si à compter du 1^{er} janvier 2008, la perception de subventions non imposables à la TVA sera désormais de manière générale sans incidence au regard de cet impôt, aucune conséquence ne doit être tirée

de cette situation concernant la taxe sur les salaires. En conséquence, la différence d'interprétation sur ce point avec l'administration fiscale devrait se régler par voie contentieuse uniquement.

La discussion avec l'administration pouvant dans ce cadre dériver vers la compatibilité même de la taxe sur les salaires avec le droit communautaire... mais il s'agit là d'un autre débat.

Quels enseignements pratiques à retirer de cette abondance de textes et de jurisprudence ?

Incontestablement, la clarté de la relation entre la personne publique versante et l'association permet d'éviter bien des débats à l'issue incertaine avec l'administration fiscale, ce qui passe inévitablement par une rédaction éclairée des conventions conclues entre les parties.

Deux avancées majeures sont désormais intégrées par la doctrine administrative, sous la pression de la jurisprudence communautaire et nationale :

- des précisions sur la subvention complément de prix,
- la reconnaissance que le non-assujettissement des subventions à la TVA ne peut obérer la capacité de récupération de la TVA par l'association.

Afin de mettre l'association en conformité avec ces nouvelles règles et lui assurer la situation la plus favorable, les voies de la réclamation lui sont offertes en respectant le cadre légal.

C'est donc à la lumière de ces avancées que les associations doivent réexaminer leur situation actuelle et passée, afin de s'assurer que la taxation ou la non-taxation des subventions perçues correspond réellement aux critères nouvellement définis.



Indemnités de Fin de Carrière

La loi prévoit le versement d'une Indemnité de Fin de Carrière (IFC) aux salariés lors de leur départ à la retraite.

Pour mettre en place une véritable gestion prévisionnelle des Indemnités de Fin de Carrière tout en bénéficiant d'avantages fiscaux (pour les associations soumises à l'IS), la Société Générale vous propose le contrat d'assurance vie Andante Multisupports*.

Fiscalité avantageuse (pour les associations soumises à l'IS)

Les engagements liés aux Indemnités de Fin de Carrière (IFC) peuvent faire l'objet d'une provision au bilan, mais la dotation comptable n'est pas déductible du résultat imposable.

Au contraire, les Indemnités de Fin de Carrière investies sur le contrat d'assurance vie Andante Multisupports sont ainsi entièrement déductibles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés l'année de leur versement (art. 39 du Code Général des Impôts).

Sécurité et performance

Pour la gestion financière de vos versements, vous avez le choix entre deux modes de gestion financière, et accès à différents supports. Ainsi, Andante Multisupports vous permet de combiner la sécurité, en garantissant les indemnités des départs à la retraite arrivant prochainement à échéance, et la recherche de performance pour les départs à une échéance plus lointaine.

Souplesse de fonctionnement

Après analyse des données propres à votre association, nous vous présenterons une évaluation prudente de vos charges futures et les différents plans de financement envisageables. En fonction du choix que vous aurez fait, votre contrat Andante Multisupports fixera le montant du premier versement à régler avant la clôture de votre exercice.

Au fur et à mesure des départs à la retraite, Sogécap vous remboursera sur simple demande et sans délai, par prélèvement sur votre contrat, les Indemnités de Fin de Carrière que vous avez payé à vos salariés.

Après versement d'une prime initiale nécessaire à l'ouverture du contrat, vous fixez librement le moment, et le montant, de vos versements futurs, dans la limite de l'évaluation actuarielle.

Vous avez la possibilité de modifier en cours de contrat le plan de financement adopté à l'origine : en fonction de vos résultats ou de votre niveau de trésorerie, vous pourrez décider de suspendre ou d'augmenter vos cotisations.

Points clé

- Des versements intégralement déductibles.
- Une étude de votre passif social par nos spécialistes.
- Une charge lissée dans le temps.

* Contrat d'assurance vie de SOGECAP présenté par la Société Générale en sa qualité de courtier d'assurances. Garantie financière et assurance de responsabilité civile professionnelle conformes aux articles L530-1 et L530-2 du Code des assurances.