

SEPTEMBRE 2015 – ABSENCE DE TVA SUR LES SUBVENTIONS ET TAXE SUR LES SALAIRES : LA SITUATION EN 2015

1 – La taxe sur les salaires et le droit à récupération de la TVA

Le problème posé est le suivant : une association fiscalisée qui finance son activité à la fois par des subventions non taxable à la TVA,¹ mais lui conférant cependant un droit à récupération sur les achats, frais généraux et investissements et, d'autre part par des recettes taxables, doit-elle par ailleurs, acquitter la taxe sur les salaires du fait du non versement de la TVA sur les subventions ? Cette situation résulte de l'application des différentes instructions fiscales² qui veut que le rapport d'assujettissement constitué par celui des recettes n'ayant pas ouvert droit à déduction de la TVA et le total des recettes,³ intègre les subventions non imposables à la TVA.

Car selon les termes de ces instructions, les subventions non imposables à la TVA sont des recettes hors champ s'il n'est pas possible de constituer des secteurs distincts avec affectation de personnels de manière permanente et exclusive à un secteur, il y a lieu de calculer la taxe, en appliquant la règle, exposée ci-dessus, du rapport d'assujettissement général.

De fait, dans une très grande majorité des cas, il n'est pas possible de respecter les critères de la constitution de secteurs distincts⁴ car le premier critère n'est déjà pas rempli : celui de la nature distincte de l'activité.

Ainsi, tout en ayant un droit à récupération théorique⁵ de la TVA à 100%, il y a bien une corrélation étroite entre TVA et taxe sur les salaires pour la même activité.

Sur le terrain, et dans de nombreuses situations, nous voyons bien l'embarras de l'administration fiscale. Elle accepte dans des rescrits⁶, une mise en place d'une sectorisation basée non sur l'analyse de l'activité, mais sur le public desservi...alors que les prestations sont de même nature...Dans un autre cas, elle accepte que les subventions n'entrent pas dans le calcul du rapport d'assujettissement au regard des règles de « concurrence » avec des entreprises commerciales. L'abattement de taxe sur les salaires passe de 6 001 € à 20 000 € pour 2014...

¹ BOI n° 100 du 16 Juin 2006 – 3A-7-2006 BOI-TPS-TS-20-30-20140122 du 22.01.2014.

² Les dernières : BOI-TPS-TS-20-30-20140122 du 22.01.2014 et BOI-TPS-TS-20-30-20140616 du 16.06.2014.

³ Article 231.1 du CGI.

⁴ Définis par le CGI, ann. II-art.209

⁵ En application de l'instruction n° 15 du 27/1/2006-3D-1-06.

⁶ Exemple celui relatif aux agences d'urbanisme – RES n° 2005/76 du 6.9.2005.

Dans le secteur culturel, il faut un accord Syndeac/Administration fiscale, avec l'assentiment du Ministère de la Culture,⁷ pour appliquer les règles relatives à cette taxe sur salaires, avec le choix présenté : soit la TVA sur les subventions, soit la taxe sur les salaires... un comble pour faire appliquer un article du code général des impôts qu'il faille, en plus, un « accord » d'un syndicat et de la puissance publique.

De fait, cette liaison TVA et taxe sur les salaires, ne peut faire l'objet d'une modification du code général des impôts dans son article 231, car au nom des règles européennes, il n'est pas possible d'être dans le champ des deux impôts pour la même activité. Situation « cornélienne » !

Pourquoi ?

Le Conseil constitutionnel a eu l'occasion de se pencher sur la situation de concurrence ou non entre les deux régimes : TVA et taxe sur les salaires.⁸

Les critères fixés par la décision du Conseil Constitutionnel montrent que le principe de la taxe sur salaires est différent de celui de la TVA. Ils constituent deux impositions distinctes et les règles d'imposition sont les mêmes pour l'ensemble des entreprises **relevant d'un même secteur d'activité**. Il précise, également, que c'est à son droit que le législateur a pu assujettir de manière différente à la taxe sur les salaires des entreprises qui **ne sont pas dans la même situation**. Le barème de la taxe sur les salaires tient compte de la différence de situation entre les contribuables qui ne relèvent **pas des mêmes secteurs d'activité** (en pratique l'application du rapport d'assujettissement).

Dès lors qu'un contribuable finance son activité soumise à la TVA avec des subventions non soumises (en vertu de l'absence de liens directs) lui conférant un droit à récupération sur un même secteur d'activité (et unique en pratique), pourquoi se verrait-il tenu d'acquitter la taxe sur les salaires au prorata de la part des subventions non soumises à la TVA ?

C'est donc le cas de deux contribuables intervenants dans le même secteur d'activité (soumis aux impôts commerciaux), l'un finançant ses activités par des prestations facturés à tous publics... et l'autre (une association) finançant ses mêmes activités, à la fois par des recettes propres (comme son concurrent) et des subventions pour une autre partie. Celles-ci étant largement justifiées par l'impossibilité pour le secteur commercial de répondre à la demande en intégrant des critères de rentabilité. C'est donc bien au nom de l'intérêt général que les subventions sont octroyées. Alors, pour la même activité, l'un n'aurait pas de taxe sur les salaires (rapport d'assujettissement = 0) et l'autre devrait la taxe sur les salaires tout en conservant un droit à récupération théorique de 100 %, en étant dans le champ des impôts commerciaux. L'effet est donc une charge supplémentaire pour l'association... qu'une subvention pourrait financer !

⁷ V. Revue Juris Associations n° 493/2014 p 42 et cf les autres articles sur le site.

⁸ V. RJF 12/10 n° 1214, cons. const. 17.9.2010 n° 2010-28 QPC, Ass. sportive F.C.M.

Mais retournons à la lecture de l'avis du Conseil Constitutionnel⁹

« Considérant qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse » ; que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ;»

Ne peut-on pas conclure que l'application, dans ce cas, des instructions fiscales relatives à la taxe sur les salaires, déroge à la notion d'égalité au détriment de l'intérêt général ? C'est un choix qu'il convient d'assumer. Pas sûr que cela ait été l'intention du législateur !¹⁰

2 - Nouvelles ambiguïtés ouvrant une brèche ?

La récente instruction fiscale sur la taxe sur les salaires¹¹ apporte des précisions sur la prise en compte, ou non des subventions à caractère exceptionnel dans le rapport d'assujettissement. Les aides à l'emploi, les aides aux entreprises de la presse¹², par exemple, n'entrent pas dans le calcul du rapport d'assujettissement. L'administratif fiscal fixe les conditions nécessaires pour apprécier le caractère exceptionnel : appréciation chez le bénéficiaire, aide non répétitive, financement de dépenses précises, et montant accessoire au regard des recettes normales du bénéficiaire...

Les critères ainsi posés ne semblent pas respectés, dans certains exemples cités par l'instruction, au regard, par exemple, de la nature des aides à l'emploi qui n'ont rien d'exceptionnel... De même, pour les subventions versées par les agences de l'eau, l'instruction élargit la notion d'*exceptionnelle* à la réalisation d'actions contribuant à la gestion équilibrée de la ressource en eau¹³... qui concrètement n'ont pas le caractère « d'exceptionnel » au regard des pratiques actuelles de ces agences... Celles-ci ne financent que 50 % des actions et les opérateurs doivent rechercher des co-financements qui, eux, entreront dans les bases du calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires. Deux statuts différents au regard des impôts.

⁹ Cf. renvoi 20, citant les articles 6 et 13 de la Déclaration de 1789, et 34 de la Constitution.

¹⁰ Cf. article JA – n° 495 – 15/3/2014 – disponible sur notre site

¹¹ BOI-TPS-TS-20-30-20140616 du 16.6.2014

¹² Sous conditions de ressources publicitaires et de petites annonces

¹³ Auparavant limitées à la réalisation d'ouvrages pour lutter contre la pollution – paragraphe 148 de l'instruction n° 181 du 22/9/94 – BOI 3 CA

3 – Face aux difficultés de gestion fiscale TVA sur subventions/TS, une gestion prudente du risque fiscal

Pour beaucoup de structures culturelles, la gestion de la problématique TVA sur subventions/TS devenait, à partir de 2012, facteur de risques supplémentaires au regard de la confusion qui régnait. (cf les notes n° 1 et 2 disponibles sur notre site – accord Syndeac).

Il a été décidé pour certains, à partir de 2013 (et en même temps que la mise en place CICE) d'appliquer la TVA sur les subventions.

Il ne peut être reproché aux acteurs culturels de faire de « l'optimisation fiscale ».

Bien que les critères de « subvention complément de prix » ne soient pas, en l'espèce, applicables à la fois au regard des BOI-TVA et des dispositions des différentes conventions de financement, cette solution pouvait présenter une certaine logique... mais absolument pas « consolidée » en référence aux dispositions du CGI.

4 – Les difficultés d'interprétation de la notion « d'activité distincte » pour l'administration fiscale...

Les difficultés rencontrées se situent au niveau de la définition « d'activité distincte » reprise par le Conseil Constitutionnel (mais également antérieurement par le Conseil d'Etat¹⁴) au cas particulier de la taxe sur les salaires.

1 – La place des subventions dans le calcul du coefficient de taxation

La place des « subventions » dans la détermination du coefficient de taxation montre les « ambiguïtés » de la position de la doctrine administrative.

En effet, pour ne pas être en défaut au regard des textes européens qui veut qu'en présence de subventions non imposables (à la TVA) le contribuable conserve un droit à déduction de 100 %, ¹⁵ l'administration fiscale distingue bien :

¹⁴ Avis du Conseil d'Etat du 23.11.1998 par Guillaume GOULARD et Emmanuelle MIGNON

- Les recettes se rapportant à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA (sans influence sur le calcul du coefficient de taxation – mais il n'y a pas d'ouverture de droit à récupération).

- et les recettes qui sont « dans le champ d'application de la TVA » mais exclues du calcul de ce rapport.

Parmi ces dernières, citons les subventions non imposables (à la TVA)¹⁶ en absence de liens directs, ou d'application du régime dit « subventions compléments de prix ».

Dans ce schéma, l'exclusion des subventions du calcul du coefficient de taxation permet au contribuable de disposer d'un droit à récupération conforme aux directives européennes tout en considérant les subventions dans le champ « théorique » de la TVA pour le calcul du coefficient de taxation.

2 – Le même raisonnement ne tient plus pour le rapport d'assujettissement

Par contre, pour le calcul du rapport d'assujettissement, la doctrine administrative¹⁷ les réintègre dans les éléments du calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires, même en présence d'un droit à récupération de 100 %, la taxe sur les salaires devrait s'appliquer dans un « champ » déjà couvert par la TVA...

Situation très contradictoire au regard des analyses du conseil constitutionnel et des textes européens...

Si la situation n'était pas aussi compliquée pour le législateur, **pourquoi l'article 231 du CGI, sur ce sujet, n'est-il pas modifié pour faire un lien – TS/Subvention non imposable et droit à récupération à 100 %... ?**

Nous avons, avant le fameux jugement du 6.10.2005 de la CJCE, attiré l'attention des Pouvoirs Publics sur ce sujet, en vain...¹⁸

Mais nous en subissons les conséquences, sur le terrain, au quotidien...

¹⁵ En application du jugement du 6.10.2005 de la CJCE et instruction fiscale du 27.1.2006

¹⁶ Paragraphe 150 du BOI-TVA-DED-20-10-20-20130610

¹⁷ BOI-TPS-TS-20-30-20140616 – paragraphe 160

¹⁸ JA n° 303 du 15/7/2004 – Cf. www.sofac-sophis.com – rubrique articles juris associations

5 – Une solution logique... « la sectorisation juridique »

Face à ces situations, difficiles à traiter sur le terrain pour conserver une démarche fiscale cohérente et ayant du « sens », surtout en présence d'entités économiques percevant des financements publics, des solutions existent pour tenter de « concilier » les différentes approches.

1 - Si les subventions sont non taxables à la TVA (en vertu de l'absence de liens direct), quel régime au regard de la TS quand, par ailleurs, elle participe au financement d'une activité, taxable à la TVA ?

Le traitement fiscal de ces subventions pose problème pour le résoudre, il faudrait, pour le calcul de la taxe sur les salaires, sectoriser la masse salariale entre :

- d'un côté, l'activité taxable à la TVA
- de l'autre, l'activité non taxable à la TVA (les subventions)

C'est de fait, ce qu'applique la doctrine administrative puisqu'en présence d'activités différenciées au regard de la TVA la sectorisation est obligatoire pour le régime de la déduction de la TVA... et de la taxe sur les salaires.

La difficulté présente c'est que nous ne sommes pas en présence « d'activité distincte ou différente » pour ce qui est des subventions non imposables, mais en présence de subventions qui participent aux équilibres financiers d'une activité économique et qui présentent des recettes taxables par ailleurs.

Dans la pratique, sectoriser la masse salariale comme l'ensemble des autres charges ne peut se faire sur le principe « d'activités différentes »... puisque les moyens engagés le sont pour la réalisation d'une même « activité »... que fiscalement la doctrine administrative voudrait séparer pour appliquer la taxe sur les salaires.

2 – La mise en place d'une sectorisation « juridique » tenant lieu de « sectorisation comptable ou fiscale ».¹⁹

Face à cette situation, l'administration fiscale admet la possibilité, pour seulement la TS, d'effectuer une sectorisation « juridique » des salaires basé sur la constatation de trois secteurs :

- 1 – L'activité « dite d'intérêt général » liée à la présence de subventions (non taxables) et finançant partiellement l'activité (100 % TS)
- 2 – L'activité « dite de prestations » taxable à la TVA (0 % TS)
- 3 – Le secteur mixte

Les principes utilisés pour « une sectorisation juridique » du personnel reposent ainsi sur une affectation directe quand c'est bien identifiable ou une affectation en fonction du % du « CA » de chacun des secteurs dans la plupart des cas.

Nous tenons à votre disposition un exemple de solution retenue pour une association financée par des subventions, dossier qui avait fait l'objet d'échanges avec les services de Bercy, ainsi que l'intervention du Médiateur Fiscal.

André BERNARD

Expert-Comptable

¹⁹ Solution non validée, à ce jour, par les services de Bercy.