



# ASSEMBLÉE NATIONALE

12ème législature

## exonération

Question écrite n° 100682

### Texte de la question

M. René Bouin appelle l'attention de M. le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie sur la situation des centres d'aide par le travail (CAT). Désormais intitulés établissements et services d'aide par le travail et (ESAT), au regard de la TVA. Conformément aux principes exposés par l'instruction de l'administration fiscale 4-H-5-98 du 15 septembre 1998, les associations qui gèrent des ESAT ne sont pas passibles des impôts commerciaux dès lors que leurs opérations, en principe lucratives, contribuent par leur nature même à la réalisation de leur objet social. Toutefois, selon le dispositif défini par les instructions 4-A-8-85 du 28 janvier 1985 et 3-A-17-88 du 8 décembre 1988, les ESAT peuvent renoncer à l'exonération de la TVA pour ce qui concerne les ventes d'objets fabriqués ou les services rendus par les handicapés. Dans ce cas, la doctrine administrative leur offre le choix entre deux formules : soit ils soumettent à la taxe les sommes reçues des clients augmentées de celles qui sont reçues de l'État pour financer les dépenses de fonctionnement du secteur productif, soit ils soumettent à la TVA uniquement les sommes reçues des clients ; dans ce cas, ils sont conduits à calculer un prorata pour la déduction de la TVA qui leur est facturée par leurs fournisseurs. Mais le dispositif ainsi défini ne paraît pas correspondre à la jurisprudence communautaire et nationale la plus récente relative au traitement des subventions au regard de la TVA, ni à l'état actuel de la doctrine administrative sur cette question telle quelle ressort notamment de l'instruction 3-A-7-06 du 16 juin 2006. En effet selon la jurisprudence et la doctrine une subvention reçue n'est passible de la TVA que lorsqu'elle est directement liée au prix d'un produit ou d'un service, ce qui implique notamment quelle permette au client de payer un prix inférieur au prix du marché. En raison des coûts supplémentaires nécessités par l'emploi de handicapés et de la faible productivité de leur personnel, les ESAT ne peuvent assurer l'équilibre de leurs budgets par leurs ressources propres. Un complément de ressources leur est donc nécessaire, qui leur est alloué chaque année par l'État (par l'intermédiaire des directions des affaires sanitaires et sociales) sous la forme de la dotation globale de financement (DGF). Or la DGF ne peut être qualifiée de « subvention directement liée au prix » dès lors que son objet est intrinsèquement de participer au financement des frais de structure et du personnel d'encadrement des ESAT. Elle ne compense pas une insuffisance du prix des produits ou des services proposés aux clients car ce prix n'est pas inférieur au prix du marché ; il lui est même parfois supérieur, les clients acceptant de payer un « sur-prix » en considération de la situation défavorisée des personnes qui sont employées. Dans ces conditions, il est demandé à M. le ministre de confirmer que la DGF constitue un produit qui n'est pas passible de la TVA. Et dans la mesure où la DGF n'entre pas dans le champ d'application de la taxe, il est également demandé à de confirmer que les ESAT ne sont pas tenus, en raison de cette DGE d'appliquer le prorata prévu par l'article 212 de l'annexe au code général des impôts pour l'exercice de leurs droits à déduction et qu'ils sont, par conséquent, en droit de déduire la totalité de la TVA qui leur est facturée par leurs fournisseurs sur leurs acquisitions d'immobilisations ainsi que sur les biens et services affectés à leurs opérations imposables.

### Texte de la réponse

Une somme, quelle que soit sa qualification (subvention, dotation...), doit être soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dès lors qu'elle peut s'analyser soit comme la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une

prestation de services individualisée rendue au profit de la partie versante, soit comme le complément de prix d'une telle opération. Constituent des aides ou subventions complément de prix soumises à la TVA, les sommes versées pour compléter le prix réclamé au public, dès lors qu'il peut être établi sans ambiguïté l'existence d'un lien direct entre l'aide accordée et le prix, et que le principe du versement existe avant l'intervention du fait générateur de l'opération dont elles constituent une partie du prix. À la lumière de ces règles précisées par l'administration dans une instruction administrative publiée au Bulletin officiel des impôts le 16 juin 2006 sous la référence 3 A-7-06, il apparaît que la dotation globale de financement (DGF) perçue par les organismes gestionnaires d'établissements et services d'aide par le travail (ESAT), anciens centres d'aides par le travail, ne constitue ni la contrepartie, ni le complément de prix d'une opération imposable à la TVA et n'a donc pas à être soumise à la TVA par leurs bénéficiaires. Les développements figurant dans les instructions 3 A-4-85 du 28 janvier 1985 et 3 A-17-88 du 8 décembre 1988 autorisant les gestionnaires de ce type d'organismes à soumettre spontanément à la TVA la partie de cette dotation destinée au financement de leur activité de production doivent donc être considérés comme rapportés. Par ailleurs, les organismes gestionnaires d'ESAT bénéficiant de l'exonération prévue par l'article 261-7-10-b du code général des impôts (CGI), qui en application des règles décrites dans les instructions de 1985 et 1988, renoncent pour partie à cette exonération, réalisent à la fois des opérations soumises à la TVA (ventes d'objets fabriqués ou services rendus par des handicapés) et des opérations exonérées de taxe (opérations à caractère socio-éducatif), regroupées au sein de deux secteurs distincts d'activité, dans les conditions de l'article 213 de l'annexe II CGI. 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. 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 leur activité soumise 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 leur activité exonérée.

## Données clés

**Auteur :** [M. René Bouin](#)

**Circonscription :** Maine-et-Loire (1<sup>re</sup> circonscription) - Union pour un Mouvement Populaire

**Type de question :** Question écrite

**Numéro de la question :** 100682

**Rubrique :** Tva

**Ministère interrogé :** économie

**Ministère attributaire :** économie

## Date(s) clé(s)

**Question publiée le :** 25 juillet 2006, page 7709

**Réponse publiée le :** 9 janvier 2007, page 273