



Club des DAF

10 octobre 2006

Actualité

comptable et fiscale

Les participations attribuées aux aménageurs : un régime d'imposition bouleversé

Emergence du lien
direct dans la
jurisprudence
européenne

Réponse
André

Jurisprudence
SEMALUZ

1988

1994

2001

2006

- ☞ Jurisprudence Terra batir
- ☞ Les participations sont systématiquement soumises à TVA dans la doctrine fiscale
- ☞ La TVA afférente est éligible au FCTVA

☞ La TVA afférente aux participations n'est plus éligible au FCTVA

- ☞ La doctrine extensive de taxation systématique est réaffirmée
- ☞ Éligibilité au FCTVA ouverte aux participations finançant des équipements publics

Instruction exonérant de TVA les participations d'équilibre

Participations – régime d'imposition

🔗 Doctrine applicable jusqu'à présent (8 A-1721 n° 3 et 4, 15 novembre 2001) :

- participations = compléments de prix
- *« quelles que soient leur nature, leur cause ou la date de leur versement, les sommes reçues par l'aménageur au titre d'une opération d'aménagement doivent être imposées à la TVA. [...]. Les sommes que peut recevoir l'aménageur, de la part de la collectivité locale notamment, en contrepartie des dépenses d'équipements généraux mises à sa charge constituent donc un élément de sa base d'imposition dans la mesure où elles concourent à la réalisation de recettes imposables »*
- ventilation en fonction des taux appliqués aux ventes de terrains

Participations – régime d'imposition

🖱️ Doctrine applicable jusqu'à présent (lettre du Ministère des Finances à la FNSEM du 25 juin 1999) :

➤ *Cas des opérations comprenant des cessions en TVA sur marge et en TVA immobilière :*

- *« ces subventions s'analysent en des compléments du prix des cessions de terrains réalisées »*
- répartition en fonction du besoin de financement de chacune de ces opérations
- la part de subvention se rapportant aux cessions soumises à la TVA immobilière est soumise à la TVA
- la part de subvention relative aux cessions soumises à la TVA sur la marge est exonérée et figure au dénominateur du prorata / option pour une taxation volontaire

Participations – régime d'imposition

🖱 Nouvelle doctrine (instruction 3 A 7-06 du 16 juin 2006) :

- Sont sans lien direct « *les subventions versées à une entreprise, dont le montant est déterminé globalement compte tenu des coûts totaux d'exploitation de l'activité économique de cette dernière, et qui ne sont pas directement liées à une opération taxable de cette entreprise. Il en est notamment ainsi des sommes qui peuvent être versées à un aménageur de zones au titre d'une opération d'aménagement dès lors que ces sommes sont versées globalement sans affectation précise à une opération imposable* »

- a contrario :
 - les subventions versées en contrepartie d'une contrainte sur un prix pratiqué sont des compléments de prix
 - les subventions versées en contrepartie d'une livraison de bien ou d'une prestation de service constituent le prix de l'opération

Participations – régime d'imposition

🖱️ Jurisprudence (CAA Versailles, 20 décembre 2005, n° 04-889, 3^e
ch. Sté Semaluz) :

- participations versées par une commune à une SEM en contrepartie d'équipements publics cédés au F symbolique = lien direct avec une livraison de biens

=> confirme l'imposition des participations affectées à la remise d'ouvrages et la possibilité d'obtenir une attribution du FCTVA au titre de l'équipement public créé (CGCT art. 1615-11)

- participations versées par un département à une SEM sans contrepartie = absence de lien direct

=> confirme la non imposition des subventions d'équilibre

Le régime des participations depuis juin 2006 : les 3 cas possibles et leurs conséquences pratiques

	<i>Participation d'équilibre</i>	<i>Participation finançant des équipements publics</i>	<i>Participation complément prix de vente</i>
<i>Régime fiscal</i>	Pas de TVA	TVA à 19,6%	TVA si le prix aidé est soumis à TVA
<i>Eligibilité potentielle au FCTVA</i>	Non	Oui	Non
<i>Coût net pour collectivité</i>	Montant HT	Montant TTC – FCTVA possible	Montant HT + TVA*
<i>Imputation budgétaire pour la collectivité</i>	Section « fonctionnement »	Section « investissement »	Section « fonctionnement »

* Au taux de TVA du prix aidé

Participations – impact sur les déductions

☞ Conséquences de la non imposition des subventions d'équilibre :

- Prise en compte au dénominateur du prorata de déduction de l'opération = diminution des droits à déduction de l'opération d'aménagement
- Prise en compte au dénominateur du prorata général de la SEM = dégradation potentielle des droits à déduction des taxes grevant les frais généraux de la société

Participations – impact sur les déductions

Conséquences de la non imposition des subventions d'équilibre :

- Prise en compte au numérateur du prorata d'assujettissement à la taxe sur les salaires de la société = augmentation potentielle de la taxe sur les salaires acquittée
- L'ancienne doctrine prévoyant la taxation systématique des subventions étant de facto rapportée (CE 5 novembre 1990 n° 71887, 9^e et 8^e s.-s., Atelier de Joaillerie Vendôme), elle ne peut plus être invoquée pour sauvegarder les droits à déduction et neutraliser les conséquences en matière de taxe sur les salaires

Participations – impact sur les déductions

- 🖱 Il convient cependant de tenir compte de la jurisprudence récente (CJCE 6 octobre 2005, aff. 204/03, 3^e ch. Commission c/ Royaume d'Espagne) :
- subventions versées à des redevables partiels = prises en compte au dénominateur du prorata
 - subventions versées à des redevables totaux = absence de prise en compte au dénominateur du prorata
 - Reste en tout état de cause l'impact sur les proratas généraux de TVA et de taxe sur les salaires de la société

Participations – impact sur les déductions

Situation des opérations d'aménagement :

- question des recettes exonérées perçues dans le cadre d'une opération d'aménagement :
 - loyers
 - produits financiers (instruction 3 A-1-06 du 10 janvier 2006)
- La perception de ces recettes est susceptible de générer un prorata qui prendra lui-même en compte les participations exonérées, ...
- ... sous réserve des solutions d'affectation ou de sectorisation des opérations

Le prorata des SEM : une démarche en deux temps

Oui

L'opération est-elle assujettie en totalité ?

Non

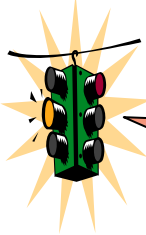
La subvention n'a pas été incluse au prorata

Calcul du prorata
Et la subvention doit être incluse au prorata

DEDUCTION INTEGRALE
DE LA TVA

DEDUCTION PARTIELLE
DE LA TVA

A surveiller : les locations exonérées et les produits financiers : ils n'entraînent pas en principe à eux seuls l'application d'un prorata **s'ils sont accessoires**



L'absence formelle d'option à la TVA sur des locations et le risque de la double peine

Mêmes règles pour le prorata général

Par contre, pour la taxe sur les salaires, tous les produits non soumis ont une influence sur le rapport assujettissement

TVA INTRACOMMUNAUTAIRE NOUVELLES RÈGLES

📎 Instruction fiscale 3 A-9-06 du 23 juin 2006

📎 Article 283 CGI

ANCIENNE REGLE

TVA au titre d'une livraison de bien ou d'une prestation de service en principe acquittée par le fournisseur qu'il soit établi en France ou non

NOUVELLE REGLE

(à compter du 1er septembre 2006)

Cas des livraisons de biens après montage ou installation

- prestations de services se rattachant à un immeuble situé en France (prestation d'architecte, travaux immobiliers)
- prestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, récréatives

Facturation avec TVA

Nécessité pour le fournisseur de se faire représenter en France ou de désigner un mandataire

Facturation sans TVA

« **Autoliquidation** » ⇒ déclaration TVA collectée
⇒ déclaration TVA si déductible
(A défaut amende de 5%)

Affermage : l'illégalité de la condition financière assouplit le dispositif

1. Une doctrine fiscale qui s'adapte à la jurisprudence

- Une règle étatique subordonnant la déduction de la TVA à la réalisation d'un montant de recettes suffisant est contraire à la 6^e Directive (CJCE 6 octobre 2005 Comm / République française)
- La condition financière est de facto supprimée
- Pour les affermages, elle conditionnait la récupération de la TVA sur les investissements à la fixation d'une redevance minimale. Désormais, cette contrainte n'a plus cours (instruction 3 D-1-06)

2. Conséquences pratiques

- Lors de la mise en place d'affermage, la disparition de cette contrainte évite une « figure imposée » ...
- ... qui consistait à mettre en place une redevance élevée
- ... partiellement compensée par des subventions complément de prix ...
- ... la TVA appliquée dessus n'était pas récupérable par la collectivité et constituait un surcoût significatif
- Des solutions fiscales plus simples et au bout du compte moins coûteuses

La TVTS : la réforme « scélérate » finalement édulcorée

1. Le principe

- ➔ La loi de finances pour 2006 a fait une interprétation littérale de la notion de véhicule utilisé par la société : elle inclut dans cette catégorie les voitures personnelles des salariés et dirigeants que ces derniers utilisent à des fins professionnelles et qui bénéficient de remboursements de frais kilométriques.
- ➔ La TVTS devait être due dès que le salarié se voyait rembourser plus de 5000 kilomètres par an avec un barème progressif
- ➔ Face à la levée de boucliers, le gouvernement a finalement revu sa copie et adouci la réforme

2. Application pratique pour les SEM

- ➔ Le nouveau dispositif devrait être indolore pour la grande majorité des SEM
 - Réajustement du barème (qui commence à partir de 15 000 kilomètres)
 - Et abattement de 15 000 €
- Suppression de la vignette
- Un barème différencié en fonction du taux d'émission de CO²

3. Pour en savoir plus

Articles du 24/2 1/4/06 et 06/06 d'ADEXI ÉTOILE sur le site de la FNSEM