

B.O.I. N° 238 du 13 DECEMBRE 1996 [BOI 3A-6-96]

Références du document	3A-6-96
Date du document	13/12/96

139

6 507238 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

- 21 -

I.S.S.N. 0982 801 X

13 décembre 1996

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

3 A-6-96

N° 238 du 13 DECEMBRE 1996

3 C.A. / 30- A 114

INSTRUCTION DU 5 DÉCEMBRE 1996

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE. PRECISIONS CONCERNANT LES ASSOCIATIONS DE PROPRIETAIRES QUI REALISENT DES TRAVAUX D'INTERET AGRICOLE.

(C.G.I., art. 256 et 271)

NOR :BUD F 96 30028 J

[S.L.F. - Bureau D 1]

PRESENTATION

Cette instruction apporte des précisions sur les règles de TVA que doivent respecter les associations syndicales autorisées et les organismes assimilés qui deviennent propriétaires des équipements et installations qu'ils réalisent.

•

Les associations syndicales autorisées sont des établissements publics qui regroupent des propriétaires fonciers ruraux (agriculteurs notamment) et qui ont pour objet de réaliser des travaux d'utilité agricole.

Leur régime en matière de TVA a été défini par les instructions du 14 août 1987 (BOI 3 A-12-87) et du 1er mars 1988 (BOI 3 A-7-88) reprises à la documentation de base, feuillet 3 A 114 n° 27 et suivants.

Cette instruction a pour objet d'apporter diverses précisions relatives aux associations syndicales autorisées qui deviennent propriétaires de tout ou partie des équipements et installations réalisés (cf. BOI 3 A-12-87, n^{os} 13 et suivants).

I - Imposition des opérations à la TVA

Le BOI 3 A-12-87 prévoit que la réalisation de travaux collectifs par les associations et leur mise à disposition des adhérents constituent des opérations placées dans le champ d'application de la TVA et devant être soumises à la taxe.

Cette analyse a été confirmée par la jurisprudence et notamment l'arrêt du Conseil d'Etat du 28 juillet 1993, n° 46-886, « X... », et reprise au n° 9 du BOI 3 CA-94 du 8 septembre 1994.

Il en résulte que les associations doivent comprendre dans leur base d'imposition l'ensemble des sommes versées par leurs adhérents.

Tel est le cas notamment des appels de fonds, encore dénommés « cotisations » ou « surtaxes », effectués auprès des adhérents par les associations et qui servent :

- à rembourser les emprunts que celles-ci ont contractés pour le financement de leurs investissements ;
- et/ou à couvrir les frais d'exploitation de l'association.

En contrepartie de l'imposition à la TVA de leur activité, les associations syndicales autorisées exercent le droit à déduction de la TVA afférente à leurs dépenses dans les conditions de droit commun.

Ainsi, en application de l'article 271 du code général des impôts, ces associations ne peuvent déduire la TVA grevant les dépenses d'investissement, de biens autres qu'immobilisations et de services nécessaires à leur exploitation, que si le coût de l'ensemble de ces dépenses est répercuté dans le prix de leurs opérations imposables.

Par ailleurs, dans certains cas, les associations syndicales autorisées confient, dans le cadre d'un contrat de prestations de services, la gestion des ouvrages réalisés à une entreprise privée qui peut, le cas échéant, assurer pour leur compte la facturation et le recouvrement auprès des adhérents des cotisations destinées notamment à couvrir les frais de fonctionnement des associations.

Lorsqu'une entreprise gestionnaire agit ainsi, les cotisations dont elle assure le recouvrement ne constituent pas un élément de sa rémunération mais une recette propre de l'association. Par suite, la TVA afférente à ces sommes ne peut être déclarée que par l'association et doit être liquidée, notamment pour ce qui concerne le taux, en fonction des règles auxquelles est soumise l'association.

II - Taux applicables aux opérations

Les opérations de mise à disposition et d'entretien des équipements appartenant aux associations sont soumises au taux de 20,6 % depuis le 1er août 1995 (BOI 3 C-6-95).

Les autres opérations éventuellement réalisées par les associations sont soumises au taux qui leur est propre. La vente d'eau, par exemple, est passible du taux réduit de 5,5 % dans les conditions exposées à la DB 3 C 225, n° 18 et suivants et 3 A 114, n° 39.

Une attention particulière devra donc être portée à la qualification exacte des différentes activités exercées par les associations syndicales autorisées afin d'appliquer à chacune d'entre elles le taux légalement prévu.

Ainsi, une association d'irrigation dont l'objet exclusif est de mettre à disposition de ses adhérents les équipements qu'elle a réalisés, et non la délivrance directe d'eau (confiée dans ce cas à un prestataire), n'est pas susceptible de bénéficier du taux réduit et devra en conséquence soumettre l'ensemble de ses recettes (cotisations perçues des adhérents et subventions imposées) au taux de 20,6 %.

III - Règles applicables aux subventions reçues par les associations

1. Les subventions versées par différentes collectivités publiques pour couvrir des annuités d'emprunts contractés par les associations pour financer des travaux.

Le BOI 3 A-12-87 précisait expressément que les subventions destinées à financer en tout ou partie des annuités d'emprunts contractés pour la réalisation ou l'acquisition d'une immobilisation ne présentaient pas le caractère de subventions d'équipement et ne pouvaient donc pas bénéficier du régime réservé à ces dernières. Cette précision figure d'ailleurs également dans le BOI 3 CA-94, n° 150.

a) Principe

Les subventions destinées à couvrir chez le bénéficiaire des remboursements d'annuités d'emprunts et qui ne rémunèrent pas un service rendu au profit de la partie versante, ne sont pas soumises à la TVA (Conseil d'Etat - 10 juillet 1991 - CCI de Perpignan, BOI 3 CA-94 n° 35). Ces subventions doivent être inscrites au dénominateur du pourcentage de déduction du bénéficiaire (C.G.I. ; ann II, art 212).

b) Solution pratique

Dans un souci de simplification, il est admis que les subventions destinées à couvrir en totalité ou en partie des annuités d'emprunts soient soumises volontairement à la TVA par les associations syndicales qui le demandent. En contrepartie de l'imposition à la TVA à laquelle elles s'engagent, les droits à déduction des associations ne sont alors pas limités à raison de la perception de ces subventions qui sont inscrites aux deux termes de leur prorata de déduction.

Les associations qui souhaitent bénéficier de cette solution doivent en faire la demande par écrit au service des impôts auprès duquel elles déposent leurs déclarations de TVA. Cette demande doit mentionner la date d'effet de l'engagement souscrit ainsi que le contrat concerné et les subventions correspondantes.

Tout contrat de prêt faisant l'objet d'un versement de subventions destinées à couvrir les annuités peut donner lieu à un tel engagement de l'association, y compris les contrats signés antérieurement à la date de publication de la présente instruction. Un engagement ne peut être dénoncé à l'initiative de l'association que lorsque celle-ci ne perçoit plus aucune subvention au titre du contrat concerné.

S'il apparaissait qu'une association n'a pas respecté son engagement, il conviendrait alors d'effectuer les rappels résultant de l'inscription des subventions correspondantes au dénominateur du rapport de déduction de l'année de leur versement.

2. Les subventions d'équipement versées par différentes collectivités publiques pour financer des travaux.

a) Principes à appliquer

Les subventions qui, au moment de leur versement, sont allouées pour le financement d'un bien d'investissement déterminé, ne sont pas imposables à la TVA (cf. BOI 3 CA-94 n° 150).

La taxe afférente aux investissements financés par la subvention peut être déduite dans les conditions habituelles lorsque le redevable intègre dans le prix de ses opérations les dotations aux amortissements des biens financés en totalité ou en partie par cette subvention.

En pratique, cette condition est remplie si le redevable soumet chaque année à la TVA une recette au moins égale à l'annuité d'amortissement des biens en cause calculée sur la durée normale d'utilisation du bien.

Toutefois, les ASA peuvent, pour bénéficier d'un droit à déduction intégral sur les biens financés par des subventions d'équipement, choisir de taxer volontairement dès leur perception ces subventions plutôt que de satisfaire, par l'amortissement technique annuel, la condition spécifique de répercussion du coût posée pour les investissements financés par des subventions d'équipement.

b) Conséquence du non-respect de la condition de répercussion du coût des investissements dans les recettes imposables de l'ASA.

A compter de la date d'entrée en vigueur du BOI 3 CA-94 du 8 septembre 1994, n^{os} 150 et 151, le non-respect de cette condition se traduit par la remise en cause de la déduction de la fraction de la taxe correspondant à la quote-part du coût du bien financée par la subvention d'équipement, sous réserve que la partie du coût du bien non financée par cette subvention ait bien, quant à elle, été répercutée.

Antérieurement à la date d'entrée en vigueur de cette instruction, la remise en cause portait sur la totalité de la taxe afférente à ce bien.

En tout état de cause, cette situation n'entraîne pas la taxation à la TVA d'une base d'imposition équivalente aux annuités d'amortissement des biens ainsi financés.

3. Les subventions redistribuées à leurs membres par les associations syndicales autorisées.

Dans ce cas, les associations sont chargées par des organismes tiers de redistribuer à leurs membres des subventions dont ceux-ci sont dès l'origine les véritables bénéficiaires.

Si elles se comportent comme des organismes distributeurs dans les comptes desquels ces subventions ne font que transiter, les ASA n'ont pas à soumettre ces sommes à la TVA.

IV. Cas des associations syndicales autorisées créées avant le 1er janvier 1977

Le BOI 3A-12-87, n^{os} 34 et 35, rappelle qu'une décision ministérielle du 29 décembre 1976 (cf. BOI 3 A-4-77) permet aux ASA créées avant le 1er janvier 1977 de ne pas soumettre leurs opérations à la TVA et précise les conditions de son application.

Ce dispositif qui n'est pas remis en cause par la présente instruction, conserve toute sa valeur.

Annoter :

DB 3 A 114 n° 27 et suivants.

BOI 3 A 12-87 et 3 A 7 88

BOI 3 CA-94

Le Directeur,

Chef du service de la législation fiscale,

Patrice FORGET