

FICHE 1

LE SORT DES SUBVENTIONS EN MATIÈRE DE TVA

Une part importante des dépenses auxquelles doit faire face un établissement public d'enseignement supérieur et de recherche est financée au moyen d'aides d'origines diverses.

Ainsi, sur un plan national, il bénéficie, en règle générale, de moyens émanant de collectivités publiques telles que l'État (en particulier au titre de la dotation globale de fonctionnement et du contrat quadriennal) et les régions (dans le cadre des contrats de plan État/régions).

Des aides d'origine communautaire lui sont également allouées, notamment à raison d'un programme-cadre de recherche et de développement technologique (PCRD).

L'ensemble de ces aides est regroupé sous le terme générique de *subvention*.

En pratique, ces subventions, d'origine communautaire ou nationale, ont vocation à financer des dépenses de nature différente. Autrement dit, elles assurent, en tout ou partie, le financement de frais de fonctionnement comme celui de biens d'investissement acquis par l'établissement pour les besoins de ses différentes natures d'activités.

Au regard de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les subventions sont soumises à des régimes qui sont sous-tendus par la manière dont elles s'analysent, c'est-à-dire par la qualification qui leur est donnée. En outre, il faut préciser qu'en la matière, une subvention ne constitue pas une opération en tant que telle. Ce n'est ni une livraison de biens, ni une prestation de services.

À cet égard, une ligne de partage peut être tracée selon que la subvention finance un *bien d'équipement* ou des *dépenses de nature différente*.

La présente fiche repose sur cette dichotomie et a pour objet de préciser, au regard de la TVA, le régime particulier des subventions d'équipement (I) ainsi que les différents cas de figure susceptibles de se présenter pour les subventions d'une autre nature (II).

1. RÉGIME DE TVA APPLICABLE AUX SUBVENTIONS DITES D'ÉQUIPEMENT

Le terme de « subvention d'équipement » a une signification très précise en matière de TVA. En pratique, cette qualification doit donc être réservée exclusivement aux aides financières entrant dans le champ de la définition posée en ce domaine. Un régime particulier est alors applicable.

1.1 La définition d'une subvention d'équipement

En principe, une aide ne peut être qualifiée de subvention d'équipement que si elle est utilisée pour la réalisation ou l'acquisition d'un ou plusieurs investissement(s) déterminé(s), c'est-à-dire d'un ou de bien(s) clairement identifié(s) dans la décision d'octroi de cette aide.

En d'autres termes, il appartient à la personne accordant l'aide de préciser, dans le document prévoyant son versement, qu'elle est destinée au financement d'investissement(s) et de procéder à une individualisation de cet ou de ces investissement(s)¹⁴⁵.

Toutefois, la Direction de la législation fiscale a admis dans le domaine de l'enseignement supérieur, eu égard à la spécificité des modalités d'attribution des subventions dont celui-ci bénéficie, qu'une aide financière puisse être qualifiée de subvention d'équipement a posteriori, c'est-à-dire après la date de son versement.

Cette possibilité de qualification a posteriori est sous-tendue par une procédure mise en place par le ministère de l'éducation nationale, de la recherche et de la technologie et commentée dans une note n° 95-1131 du 19 juillet 1995 (cf. annexe 1) émanant de ce même ministère.

Pour bénéficier de cette mesure de bienveillance, tout établissement intéressé doit impérativement, au titre de chaque subvention concernée, adresser au ministère de tutelle, aux fins de validation, une liste détaillée des investissements auxquels il a procédé en y mentionnant les références de notification de la subvention.

Tout comme le régime de droit commun, la mesure de bienveillance n'a vocation à s'appliquer qu'aux immobilisations. Elle ne peut donc, en aucun cas, être mise en œuvre pour des aides permettant le financement de dépenses de remboursement d'emprunts ou de dotations aux amortissements.

1.2 Les règles de TVA applicables aux subventions d'équipement

■ Le montant d'une subvention d'équipement n'a jamais à être soumis à la TVA puisque cette aide est allouée par la partie versante indépendamment de toute opération effectuée à son profit. Autrement dit, la notion du lien direct n'est pas satisfaite puisque cette subvention n'est pas la contrepartie d'une livraison de bien ou d'une prestation de services (cf. supra, CHAMP D'APPLICATION, point 1.1 du A).

■ Le montant d'une subvention d'équipement n'a pas à être pris en compte pour le calcul du pourcentage de déduction général de l'établissement bénéficiaire.

¹⁴⁵ La notion de bien d'équipement recouvre tout bien acquis ou créé par les établissements, non pour être vendus ou transformés, mais pour être utilisés durablement comme instrument de travail ou moyen d'exploitation.

■ Les immobilisations acquises au moyen de subventions d'équipement ouvrent droit à déduction de la TVA grevant leur coût dans les conditions de droit commun. Ainsi, en particulier, le droit à déduction peut être exercé à la stricte condition que le coût de l'immobilisation financé par une subvention soit effectivement répercuté dans le prix d'opérations taxées de l'établissement.

À cet égard, il est à noter que les réintégrations fiscales prévues à l'article 42 septies du *Code général des impôts* en matière d'impôts directs (notamment au regard de l'impôt sur les sociétés) ne permettent pas de considérer que cette condition de répercussion est remplie.

Ces réintégrations correspondent en pratique à l'intégration dans le résultat fiscal de chaque année d'une fraction du montant de la subvention.

En effet, ces réintégrations se traduisent certes par l'inscription des montants correspondants à un compte de produits (compte 777) à concurrence du montant de la dotation aux amortissements (compte 681) des biens financés en totalité ou partiellement par la subvention d'équipement. Mais, aucun montant de TVA n'est collecté à raison de ce compte de produit.

Autrement dit, ouvrir un droit à déduction reviendrait à admettre que la TVA grevant le coût d'un bien puisse être déduite indépendamment d'une affectation de ce bien à des opérations taxées. La récupération de la TVA équivaldrait alors à une consommation finale en franchise de taxe dès lors que le bien concerné se trouverait à la fin de la chaîne d'opérations taxées (son coût ne serait pas intégré à une opération imposée).

Bref, d'impôt la TVA se transformerait en subvention, ce qui, bien sûr, serait contraire au fonctionnement même du système de TVA qui est, rappelons le, un impôt qui frappe la consommation finale de biens ou de services.

De surcroît, l'établissement utilisant l'immobilisation financée par la subvention bénéficierait d'un avantage fiscal (prix de ses opérations déterminé, en faisant abstraction du montant de la dépense d'investissement et diminution corrélative de la base d'imposition à la TVA), ce qui serait en totale contradiction avec l'objectif du système de TVA de garantir la parfaite neutralité sur un plan économique.

Un tel schéma ne peut donc, en aucun cas, être admis.

Pour que la condition de répercussion soit satisfaite, seules deux voies s'offrent aux établissements :

- soit inclure dans la base d'imposition à la TVA¹⁴⁶ le montant des réintégrations fiscales prévues en matière d'impôts directs ;
- soit déterminer le prix des opérations taxées en tenant compte de la dotation aux amortissements de l'immobilisation (la comptabilité de l'établissement doit venir étayer ce calcul).

NOTA Si l'établissement a répercuté dans ses prix de vente la part de l'amortissement du bien qui correspond à la partie non financée par la subvention d'équipement, l'impossibilité de déduire la TVA ne porte que sur la fraction de taxe correspondant à la quote-part du montant financé par cette subvention.

¹⁴⁶ Le taux de TVA applicable dépend de la nature des opérations taxées qui sont réalisées au sein de l'immeuble.

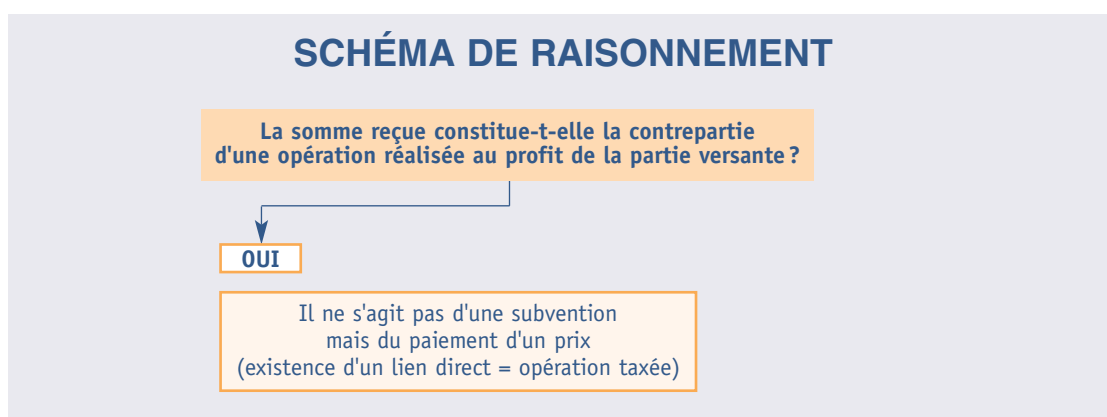
2. RÉGIME DE TVA

APPLICABLE AUX SUBVENTIONS NE FINANÇANT PAS DES BIENS D'ÉQUIPEMENT

Lorsqu'un établissement reçoit des sommes qualifiées de subventions et que celles-ci ne sont pas utilisées pour le financement de biens d'équipement, les trois points suivants doivent être examinés aux fins de qualifier précisément la nature de cette aide au regard de la TVA. Cela pose le fil conducteur à suivre dans le domaine des subventions.

NOTA Les subventions d'origine communautaire (allouées par le FEDER par exemple) relèvent de toutes des règles exposées dans la présente partie sans qu'il soit besoin de se demander quel type de dépenses elles financent.

2.1 La somme reçue par l'établissement constitue-t-elle la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la personne versante ?



Dans cette situation, la somme reçue par l'établissement ne s'analyse pas, au regard de la TVA, comme une subvention.

En effet, une réponse positive signifie que *la condition du lien direct*, définie dans la 1^{re} partie de ce document, est remplie, c'est-à-dire que le montant en cause constitue, en fait, le paiement de la fourniture individualisée d'un bien ou d'un service au profit de la partie versante.

Corrélativement, quand bien même les parties prenantes emploient le terme de *subvention* dans le contrat qui les lie, ce terme est impropre en matière de TVA. La somme reçue par l'établissement correspond, en effet, au paiement du *prix d'acquisition d'un bien ou d'une prestation de services*.

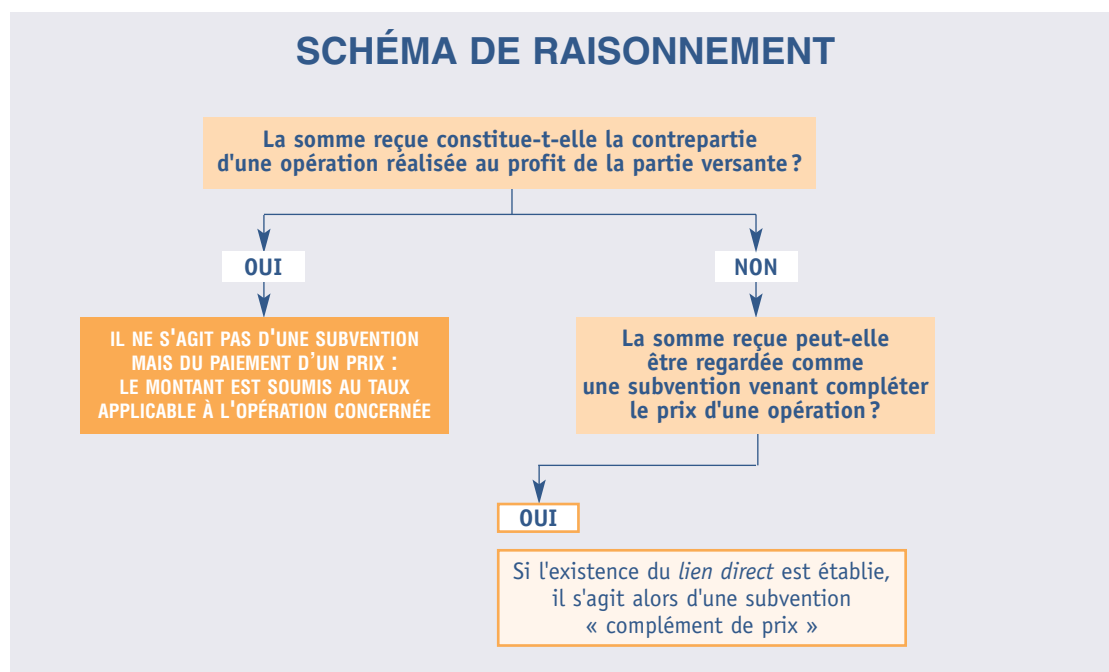
En d'autres termes, toute somme versée à un établissement public d'enseignement supérieur et de recherche ne peut recevoir la qualification de subvention pour ce qui concerne la TVA si cette somme permet à la partie versante d'obtenir, de la part de cet établissement, un avantage identique à celui dont elle pourrait bénéficier auprès de tout fournisseur de biens ou de services.

À titre d'exemple, le Conseil d'État a jugé que la somme spécifique versée par une collectivité publique en rémunération de la réalisation par un organisme d'une étude à son profit correspond au prix d'une opération à soumettre à la TVA (CE, 06/07/90, n° 88-224, *Codiac*). Il s'ensuit que le montant correspondant doit être soumis à la TVA au taux applicable à l'opération concernée, sauf si cette opération bénéficie d'une exonération.

NOTA Les sommes versées par un organisme communautaire qui s'analysent comme le paiement d'un prix d'une prestation de services immatérielle (cf. art. 259 B du *Code général des impôts*) rendue à son profit sont exonérées de TVA sur le fondement d'une décision ministérielle du 29 juillet 1980. Ce cas est présenté plus en détail dans RÈGLES DE TERRITORIALITÉ, point 3.2 du B. Il convient de s'y reporter en tant que de besoin.

Lorsque la somme reçue n'est pas la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante, il convient de se poser la question suivante.

2.2 La somme reçue par l'établissement peut-elle être regardée comme une subvention venant compléter le prix d'une opération ?



Ce type de subvention est octroyé dans le cadre d'une situation où trois parties sont en cause :

- la personne qui accorde la subvention,
- la personne qui en bénéficie, dite le « subventionné »,
- l'acheteur du bien ou le preneur du service respectivement livré ou fourni par le « subventionné ».

Autrement dit :

- l'opération consistant à livrer un bien ou à fournir un service n'est pas accomplie au profit de la personne qui octroie la subvention mais au bénéfice de la troisième personne (le client réel du subventionné);
- la subvention est accordée au fournisseur du bien ou au prestataire du service pour compléter le prix réclamé au client, voire pour s'y substituer totalement.

Les éléments qui s'attachent à ce domaine sont les suivants.

Il faut, encore une fois, se demander si la condition du lien direct est remplie¹⁴⁷. Pour ce faire, il y a lieu de prendre en considération les éléments suivants que la Cour de justice des communautés européennes et le Conseil d'État ont énoncés dans plusieurs décisions.

■ Selon la Cour de justice des communautés européennes, il est nécessaire, aux fins d'établir l'existence d'un lien direct, de vérifier que la subvention allouée permet à la personne qui en bénéficie de réaliser :

- des opérations soumises à la TVA, clairement déterminées (livraison d'un bien ou fourniture de services),
- à un prix inférieur à celui qu'elle devrait exiger en l'absence de subvention (diminution à proportion du montant de la subvention)
- et que ce prix est déterminable, quant à son principe, au plus tard au moment où intervient le fait générateur.

Le 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. Ce n'est que si ces éléments peuvent être clairement établis qu'une subvention peut être analysée comme étant directement liées au prix d'une opération.

Le seul fait qu'une subvention puisse avoir une influence sur le prix des biens livrés ou des services fournis par la personne subventionnée ne suffit pas à rendre cette subvention imposable en tant que subvention « complément de prix ».

Il en va de même lorsque l'aide est versée globalement en vue de couvrir l'ensemble des coûts de fonctionnement du bénéficiaire. Seul le montant identifiable d'une subvention, c'est-à-dire pouvant être précisément analysé comme la contrepartie d'une opération taxable, peut être, le cas échéant, soumis à la TVA ¹⁴⁸.

■ Le Conseil d'État, quant à lui, utilisant le pouvoir que lui donnent les décisions de la Cour de justice de fixer les critères de mise en œuvre de sa jurisprudence, a une approche particulièrement restrictive de la notion du lien direct.

En effet, la Haute Assemblée considère qu'une subvention revêt le caractère de complément de prix d'une opération taxée dans le seul cas où il est établi que le bénéficiaire a pris, quant à ce prix, un engagement exprès auprès de la partie versante¹⁴⁹.

¹⁴⁷ Ces subventions sont, du reste, dénommées dans la 6^e directive (art. 11 A.1.a) et le *Code général des impôts* (art. 266.1.a) « subventions directement liées au prix ».

¹⁴⁸ CJCE, arrêt du 22/11/2001, aff. C-184/00, *Office des produits Wallons ASBL*, points 12, 13 et 14.

¹⁴⁹ CE, arrêts du 08/07/92, *SA Midem Organisation*, du 20/03/96, *SARL informations juives_et* et du 31/05/00, *Association Strasbourg, musique et congrès*.

Cette manière de raisonner a été précisée pour ce qui concerne les subventions allouées à des personnes en vue d'assurer l'équilibre général de leur budget.

Ces subventions qui, en pratique, viennent couvrir un déficit peuvent être regardées comme étant directement liées au prix d'une opération seulement si l'engagement visé ci-dessus existe ou si la partie qui accorde l'aide exige dès le départ une politique de prix incompatible avec l'équilibre financier du bénéficiaire et s'engage, a priori, à pallier le déficit qui en résultera¹⁵⁰.

■ S'il apparaît que l'aide accordée est une véritable subvention complément de prix, les règles suivantes sont applicables.

Le montant correspondant doit être soumis à la TVA au taux applicable à l'opération dont l'aide complète le prix. À défaut d'affectation précise de l'aide, il appartient, en principe, au bénéficiaire d'en ventiler le montant en fonction de la répartition par taux des recettes afférentes aux opérations concernées. Cette ventilation s'apprécie en fonction du rapport suivant : chiffre d'affaires propre à chaque taux / chiffre d'affaires total.

En l'état actuel de la réglementation, la TVA collectée sur une subvention « complément de prix » ne peut pas être facturée par son bénéficiaire à la partie versante qui, par suite, ne peut pas déduire le montant de cette TVA. Dans cette hypothèse, la TVA est supportée à titre définitif par le bénéficiaire, ou par la partie versante lorsque celle-ci abonde le montant de la subvention de la TVA correspondante.

Exceptions En l'état actuel de la doctrine fiscale, les subventions allouées à raison d'un contrat de plan État/Région, ou d'une convention prise en application de ce contrat, n'ont pas à être imposées à la TVA, quand bien même les modalités de leur octroi autorisent à les regarder comme des subventions « complément de prix ».

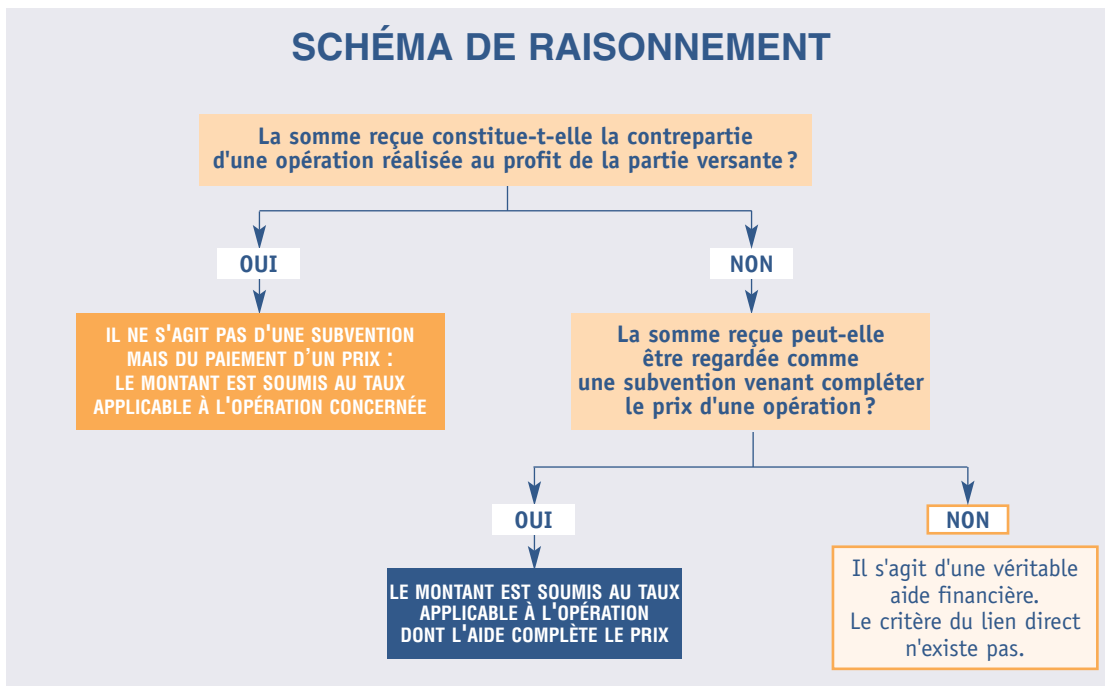
Il en va de même pour les subventions d'origine communautaire (cf. le 2^e tiret du n°49 de l'instruction du 8 septembre 1994 publiée au *Bulletin officiel des impôts* sous la référence 3 CA 94, numéro spécial). Qui plus est, dans ce dernier cas, le montant de la subvention est inscrit au numérateur et au dénominateur du rapport déterminant le pourcentage de déduction, ce qui vient gonfler ce pourcentage.

■ Si l'aide vient compléter le prix d'une opération exonérée, son montant ne doit pas, bien évidemment, être imposé à la TVA.

2.3 En cas de réponse négative aux questions posées, la condition du lien direct n'est pas remplie

Dès lors qu'il est répondu par la négative aux questions examinées ci-dessus aux points 2.1 et 2.2, il s'agit d'une subvention dont le montant n'a pas à être soumis à la TVA.

¹⁵⁰ CE, arrêts du 18/09/98, *Sté d'économie mixte de construction de la Roche-sur-Yon (SEMYON)* et du 31/05/00, *Syndicat mixte d'aménagement rural de la Drôme*.



Par suite, le montant de l'aide doit être inscrit par l'établissement bénéficiaire au dénominateur du rapport déterminant son pourcentage général de déduction défini à l'article 212 de l'annexe II au *Code général des impôts*¹⁵¹.

En effet, il est considéré que la subvention contribue, au même titre que les recettes perçues auprès des clients, à couvrir l'ensemble des dépenses exposées pour les besoins d'opérations ouvrant droit à déduction (investissements et frais de fonctionnement).

Le bénéficiaire doit alors ajuster le droit à déduction en proportion des recettes effectivement imposées à la TVA que lui procure son activité.

Cet ajustement intervient par une diminution du pourcentage de déduction.

Cette règle est sous-tendue par le respect du principe de neutralité de la TVA en ce qu'elle a pour objet d'éviter que des dépenses puissent ouvrir droit à déduction de la TVA les grevant alors même que leur coût, financé par la subvention, n'est pas répercuté dans le prix d'opérations soumises à cet impôt.

Des exceptions sont, toutefois, prévues par la doctrine fiscale. Elles s'appliquent aux :

- aides financières octroyées dans le cadre de contrats de plan État/Région. Dans ce cas, le montant de ces aides n'a pas à être pris en compte pour le calcul du pourcentage de déduction de l'établissement (cf. instruction du 8 septembre 1994 précitée, n° 148) ;

¹⁵¹ Le Conseil d'État a jugé dans un arrêt du 26 novembre 1999 (syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport de Rodez-Marcillac, n° 180276), en faisant une interprétation littérale des dispositions de l'article 212 de l'annexe II au CGI, qu'un assujéti à la TVA réalisant exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction n'a pas à inscrire le montant d'une subvention non imposable au dénominateur du rapport déterminant le pourcentage de déduction prévu à cet article. La Haute Assemblée considère que lesdites dispositions ne peuvent s'appliquer qu'aux redevables partiels. Autrement dit, bien que son montant ne soit pas soumis à la TVA, la subvention ne dégrade pas les droits à déduction d'un assujéti n'ayant pas cette qualité.

- aides d'origine communautaire. Il convient de distinguer deux cas de figure en ce domaine :
 - la subvention communautaire présente le caractère de complément de prix (ou subvention directement liée au prix) d'opérations ouvrant droit à déduction. Dans ce cas, son montant doit être inscrit aux deux termes du rapport déterminant le pourcentage de déduction de l'établissement bénéficiaire, ce qui se traduit automatiquement par une augmentation de ce prorata.
 - la subvention communautaire ne revêt pas ce caractère de complément de prix d'opérations ouvrant droit à déduction. Dans cette hypothèse, son montant ne doit pas être inscrit au dénominateur du rapport déterminant le pourcentage de déduction de l'établissement bénéficiaire (cf. instruction du 8 septembre 1994 précitée, n° 49).

