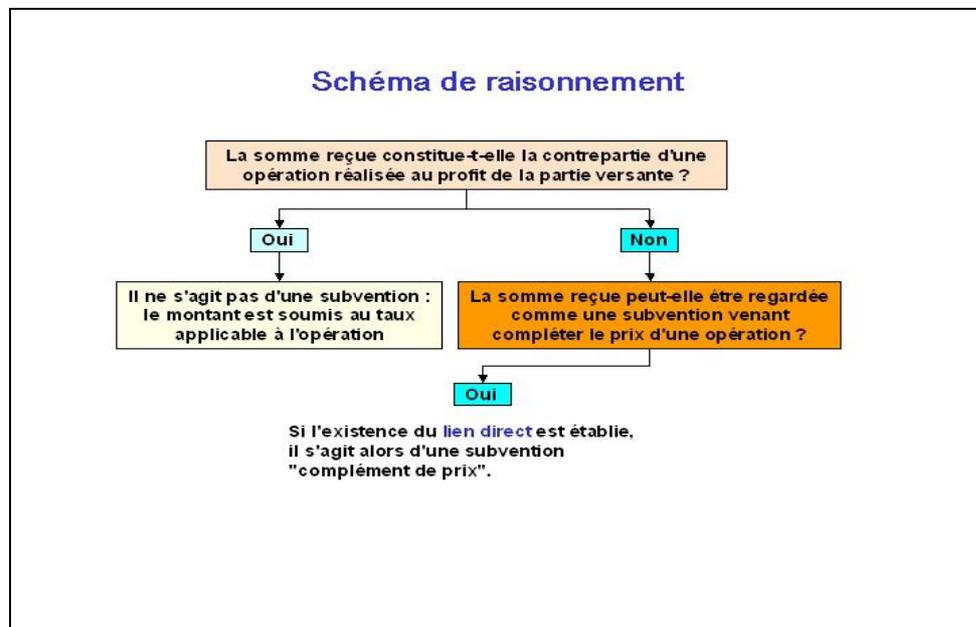


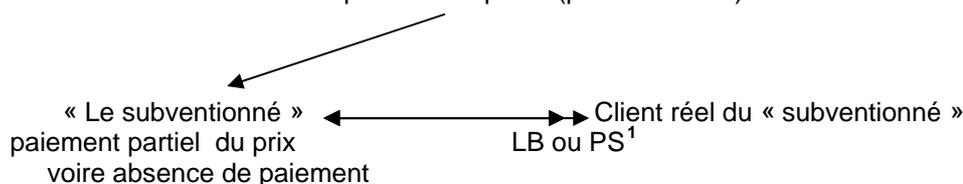
OBJET : TVA – Subventions « complément de prix »



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

- 1°) la personne qui accorde la subvention (tiers),
- 2°) la personne qui en bénéficie et livre un bien ou fournit un service (le "subventionné"),
- 3°) l'acheteur du bien ou le preneur du service (client) respectivement livré ou fourni par le "subventionné" (fournisseur).

Tiers accordant la subvention « complément de prix » (partiel ou total)



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 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 précisions susceptibles d'être apportées sur cette question sont les suivantes.

Il faut, encore une fois, se demander si la condition du lien direct est remplie². Plusieurs décisions, émanant tant de la Cour de justice des Communautés européennes³ que du Conseil d'État⁴, sont venues progressivement débrouiller ce point.

¹ Livraison de biens ou prestation de services.



Après s'être alignée sur la jurisprudence du Conseil d'Etat quant aux critères d'imposition à la TVA des subventions « complément de prix »⁵, l'administration fiscale, quant à elle, a publié, au bulletin officiel des impôts sous la référence [3 A-7-06](#), une instruction faisant le point sur les règles de TVA applicables en ce domaine, prenant notamment en considération les derniers principes dégagés par la Cour de justice⁶.

Par suite, s'agissant de la définition de la subvention « complément de prix », il ressort en particulier de cette instruction que, outre la circonstance que l'aide financière doit être versée par un tiers à une personne qui fournit un bien ou un service à un client (**1^{ère} condition**) et en constituer la contrepartie partielle ou totale (**2^{ème} condition**), le montant de l'aide doit permettre à ce client (EPSCP notamment) d'acquiescer auprès de son fournisseur le bien ou le service en question à un prix inférieur au prix du marché ou, à défaut, au prix de revient (**3^{ème} condition**). Ces trois conditions sont cumulatives et lorsqu'elles sont remplies, le montant de la subvention concernée doit être soumis aux mêmes règles d'imposition (taux, exonération...) applicables à l'opération dont elle complète le prix.

La troisième condition a pour objectif d'écartier toute surimposition à la TVA d'une opération, comme ce serait le cas si le bénéficiaire d'une subvention ne pratique pas un prix inférieur à celui du marché. Le prix du marché, précise l'instruction (point 8), « *est le montant total qu'un preneur, se trouvant au stade de la commercialisation où est effectuée l'opération, devrait payer, au moment où s'effectue l'opération et dans les conditions de pleine concurrence, à un fournisseur ou un prestataire indépendant pour obtenir les mêmes biens ou services. Lorsqu'il n'existe pas d'éléments de comparaison pour établir l'existence d'un tel prix, celui-ci doit s'entendre du coût de revient de la prestation ou du bien.* »

Parmi les exemples de subventions directement liées au prix d'opérations imposables donnés dans ladite instruction, il y a lieu de retenir (point 10) « *les sommes versées à un organisme de recherche assujéti à la TVA en complément de recettes afférentes aux prestations de recherche qu'il réalise au profit d'une entreprise et contractuellement destinées à abaisser le prix de ces prestations en dessous de leur prix de marché* ».

Nota : 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 (point 9, *in fine*, de l'instruction précitée).

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.

Exemple : Si A verse une aide de 100, s'analysant comme une subvention « complément de prix », à B qui fournit un service à C pour un prix de 50 au lieu de 150, prix du marché, B doit calculer de la TVA sur 100 (19,6 si taux normal). De deux choses l'une, ou bien B supporte 19,6 puisqu'il n'est pas autorisé à déduire ce montant ou bien A verse à B 119,6 sans pouvoir, lui non plus, opérer la déduction de la TVA comprise dans le montant de la subvention « complément de prix » octroyée.

² Ces subventions sont, du reste, dénommées dans la sixième directive (art. 11 A.1.a) et le code général des impôts (art. 266.1.a) « subventions directement liées au prix ».

³ CJCE, arrêt du 22/11/2001, aff. C-184/00, *Office des produits Wallons ASBL*, points 12, 13 et 14.

⁴ 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*.

⁵ En effet, dans la réponse André, publiée au JO de l'Assemblée Nationale du 6 janvier 2004 (page 64 ; cf. [annexe](#)), le ministre du budget a apporté les précisions suivantes :

« En matière de TVA, il résulte de la jurisprudence interne et communautaire qu'une subvention est soumise à la TVA lorsqu'elle constitue la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services rendue par son bénéficiaire ou lorsqu'elle complète le prix d'une telle opération. A cet égard, la jurisprudence du Conseil d'Etat a précisé qu'une subvention revêt, au regard de la TVA, le caractère de complément de prix d'une opération taxée lorsqu'il est établi que le bénéficiaire a pris, quant à ce prix, un engagement exprès auprès de la partie versante. Il n'est pas envisageable de déroger, pour les collectivités locales, à ces règles qui s'appliquent sans distinction, à l'ensemble des assujettis à la TVA... »

⁶ arrêts du 15 juillet 2004, aff. C-381/01, C-495/01, C-144/02 et C-463/02, respectivement *Commission des Communautés européennes contre République italienne, République de Finlande, République fédérale d'Allemagne et Royaume de Suède*.



Exception à l'imposition d'une subvention « complément de prix » : suivant la doctrine fiscale en vigueur au moment de la rédaction de ces lignes, les subventions allouées à raison d'un contrat de plan Etat/Région, dont la dernière génération arrive à son terme, 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"⁷.

Il en va de même pour les subventions d'origine communautaire (cf. le 2^{ème} 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.

⁷ En sera-t-il encore de même pour la nouvelle génération de contrats portant sur la période 2007-2013, correspondant à la nouvelle programmation des fonds structurels européens et qui devraient être qualifiés de « contrats de projets État-Régions » au lieu de « contrats de plan État-Régions » ? La question reste posée.



ANNEXE

12ème législature

Question N° : 26823	
de M. André René (Union pour un Mouvement Populaire - Manche)	QE JOAN
Ministère interrogé :	budget
Ministère attributaire :	budget
	Question publiée au JO le : 20/10/2003 page : 7934
	Réponse publiée au JO le : 06/01/2004 page : 64
Rubrique :	TVA
Tête d'analyse :	assujettissement
Analyse :	subventions aux collectivités publiques. réglementation
Texte de la QUESTION :	<p>M. René André attire l'attention de M. le ministre délégué au budget et à la réforme budgétaire sur l'assujettissement à la TVA des subventions accordées aux collectivités publiques pour la réalisation d'opérations relevant du domaine économique et sur l'application d'un délai de régularisation sur les opérations immobilières en cas de cession. Il semblerait que les subventions perçues par les collectivités publiques pour une opération imposable et venant compléter son prix soient obligatoirement incluses dans la base d'imposition de la TVA de la collectivité bénéficiaire. In fine, ce système alourdit les charges de l'entreprise. Ne serait-il pas possible de revenir sur les modalités d'application de cette règle fiscale ? Par ailleurs, les immeubles réalisés postérieurement au 1er janvier 1996 sont soumis à un délai de régularisation de vingt ans au lieu de dix ans. Cette nouvelle réglementation pénalise fortement les collectivités. Ne serait-il pas souhaitable de revenir au délai antérieur de dix ans.</p>
Texte de la REPONSE :	<p>En matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), il résulte de la jurisprudence interne et communautaire qu'une subvention est soumise à la TVA lorsqu'elle constitue la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services rendue par son bénéficiaire ou lorsqu'elle complète le prix d'une telle opération. À cet égard, la jurisprudence du Conseil d'État a précisé qu'une subvention revêt, au regard de la TVA, le caractère de complément de prix d'une opération taxée lorsqu'il est établi que le bénéficiaire a pris, quant à ce prix, un engagement exprès auprès de la partie versante. Il n'est pas envisageable de déroger, pour les collectivités locales, à ces règles qui s'appliquent, sans distinction, à l'ensemble des assujettis à la TVA. Cela étant, il est observé que l'imposition à la TVA des subventions versées aux collectivités locales, notamment sur le fondement du complément de prix, ne revêt pas un caractère pénalisant dès lors qu'elle permet à ces dernières l'exercice du droit à déduction, et ce dans les conditions de droit commun. Par ailleurs, le délai des régularisations du droit à déduction de la TVA, prévues par les dispositions de l'article 210 de l'annexe II au code général des impôts, qui imposent à tout redevable de la TVA de reverser une fraction de la taxe antérieurement déduite au titre d'immeubles constituant des immobilisations dont la cession ou l'acquisition n'est pas soumise à la TVA sur le prix total ou la valeur totale de l'immeuble, a été porté de dix à vingt ans pour les immeubles acquis, livrés ou apportés à compter du 1er janvier 1996, par le décret n° 95-1328 du 28 décembre 1995, afin que la durée desdites régularisations soit mieux adaptée à la durée d'amortissement des immeubles. À cet égard, il est précisé que cette disposition a été prise en application de la directive 95/7/CE du 10 avril 1995 du Conseil de l'Union européenne qui a autorisé les États membres à porter cette durée de régularisation à vingt ans.</p>