

Modalités d'assujettissement à la TVA des subventions versées par les personnes publiques

Il s'agit là d'une épineuse question à laquelle les personnes publiques sont régulièrement confrontées. Ainsi, lorsqu'une personne publique verse à un tiers une subvention, cette subvention doit-elle être soumise ou non à la TVA ?

1- Cadre juridique de la TVA

L'article 256 du code général des impôts précise que sont soumises à TVA « *les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel* ».

Or, l'article 256 B du code général des impôts indique que, par principe, les personnes publiques ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité menées par « *leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence* ».

Le lecteur remarquera, d'emblée, que cet article fait uniquement allusion à l'activité des services de l'administration et non aux activités que l'administration pourrait déléguer à un cocontractant en vertu d'une convention. Il en est de même s'agissant des sommes qu'une personne pourrait être amenée à verser au titre d'aides et de subventions.

2- Les subventions non assujetties à la TVA

La question de l'assujettissement de la TVA sur certaines sommes se pose avec acuité lorsqu'il s'agit de sommes qui peuvent être très importantes et donc, en conséquence, représenter une quote-part conséquente de TVA.

Comme le révèle l'instruction en référence¹, les subventions sont soumises à TVA dans deux cas :

- Lorsque la subvention constitue la contrepartie d'un service rendu (i) ;
- Lorsque la subvention constitue un complément de prix (ii).

i) La subvention est la contrepartie d'un service rendu

Une subvention est considérée comme la contrepartie d'un service rendu lorsqu'en échange de cette subvention, le bénéficiaire s'est engagé à fournir un bien, un service ou une action déterminée. En l'occurrence, ces subventions constituent bien la contrepartie d'un service rendu et se trouvent donc assujetties à la TVA.

Par ailleurs, l'administration fiscale indique qu'il n'est pas possible de distinguer, au sein d'une subvention unique, différentes parts de subventions en fonction de leur affectation afin d'en déduire l'assujettissement ou non desdites parts à la TVA.

ii) La subvention constitue un complément de prix

Une subvention est considérée comme complément de prix doit répondre aux critères fixés par la jurisprudence européenne (CJCE, 22 novembre 2001, aff., C-184/00 et CJCE 15 juillet 2004, aff., C-495/01) :

- La subvention est versée par un tiers à celui qui exécute la prestation ;

¹ https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/375-PGP.html/identifiant=BOI-TVA-BASE-10-10-10-20121115#330_0131

Modalités d'assujettissement à la TVA des subventions versées par les personnes publiques

- Elle constitue une contrepartie totale ou partielle du bien ou du service exécuté/rendu ;
- Elle permet au bénéficiaire de payer un prix inférieur au prix du marché.

Pour des cas d'application, le Conseil d'Etat a, par exemple, considéré que les subventions versées à un organisateur de spectacles afin que le prix des places diminuent constituent un complément de prix. De même, les subventions versées pour favoriser l'implantation des entreprises sur une commune constituent, elles aussi, des compléments de prix (CE, 27 janvier 2010, n°299113).

3- Les subventions non assujetties à la TVA

Par exception à ce qui a été dit ci-avant, ne sont pas assujetties à la TVA les subventions qui ne constituent pas la contrepartie d'un service rendu ou un complément de prix.

Ces subventions sont donc les suivantes :

- Les subventions d'équipement qui sont allouées pour financer un bien déterminé ;
- Les subventions dites de fonctionnement ;
- Les subventions d'équilibre ;
- Les subventions d'exploitation, et qui ne sont pas directement liées à une opération taxable de cette entreprise ;

Dans ces cas, bien précis, la subvention ne sera pas assujettie à la TVA. Néanmoins, et il convient de le noter, l'administration fiscale n'accorde que peu de cas de la dénomination qui sera accordée à ladite subvention.

Seuls les faits permettront à l'administration de déduire les modalités d'utilisation de cette subvention et, partant, de son assujettissement à la TVA.