

TVA SUR LES SUBVENTIONS

L'instruction 3-A-7-06 du 16 juin 2006 redéfinit les règles d'application de la TVA sur les subventions :

- les subventions « directement liées au prix » sont définies
- elles sont soumises aux mêmes règles d'imposition (taux, exonération...) que celles applicables aux opérations dont elles complètent le prix.

L'esprit général de l'instruction, conforme à celui de la réglementation européenne, est le suivant :

- les subventions « directement liées au prix » (ainsi que les subventions « contrepartie d'un service rendu », c'est à dire qui sont la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la collectivité publique versante) sont les seules subventions taxables au regard de la TVA
- les subventions « véritables », cadeau ou aide de la collectivité publique et qui ne correspondent pas au prix d'une marchandise achetée, n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA.

Nous présentons ici les principaux éléments de l'instruction ainsi que l'interprétation qui en peut en être faite par les entrepreneurs de spectacles.

1 - L'INSTRUCTION DU 16 JUIN 2006

DÉFINITION DES SUBVENTIONS COMPLÉMENT DE PRIX

Pour être qualifiée de « subvention directement liée au prix », la subvention doit remplir les conditions cumulatives suivantes :

1 ère condition - La subvention est versée par un tiers à celui qui réalise la livraison ou la prestation

Une subvention complément de prix implique nécessairement la présence de trois parties :

- la personne qui accorde la subvention
- la personne qui en bénéficie
- l'acheteur ou le preneur

Cette première condition permet essentiellement de préciser que les virements financiers internes entre différents budgets de l'Etat, de collectivités locales ou d'établissements publics ne sont pas des subventions (la personne qui verse et celle qui bénéficie du versement n'étant qu'une seule et même personne).

2è condition - La subvention constitue la contrepartie totale ou partielle de la livraison ou prestation

Cette deuxième condition spécifie qu'un lien de causalité doit exister entre la subvention et la diminution de prix qui est pratiquée. Sont ainsi exclues

- les subventions de fonctionnement ou d'équilibre : une prise en charge de frais généraux par une subvention ne constitue pas un complément de prix
- les subventions d'investissement

...qui ne sont donc pas soumises à la TVA.

Il n'est pas nécessaire que le montant de la subvention corresponde strictement à la diminution du prix : il suffit que le rapport soit significatif.

3è condition - Elle permet au client de payer un prix inférieur au prix de marché ou, à défaut, au prix de revient

Il faut donc comparer le prix pratiqué au prix du marché : c'est lorsque la subvention permet de pratiquer des prix en dessous des prix du marché qu'elle peut être considérée comme « directement liée au prix ». Dans le cas contraire, on pourrait considérer que la subvention s'apparente finalement à une subvention globale de fonctionnement.

Le prix de marché est le prix que l'acheteur devrait payer dans des conditions de pleine concurrence, à un fournisseur ou un prestataire indépendant, pour obtenir les mêmes biens ou services.

S'il n'existe pas d'éléments de comparaison pour établir l'existence d'un prix de marché, on compare le prix pratiqué au coût de revient de la prestation ou du bien.

Lorsque les trois conditions sont réunies, les subventions sont considérées « directement liées au prix ». Elles seront soumises à la même règle de TVA que les opérations auxquelles elles se rapportent, et dont elles complètent le prix.

EXEMPLES D'APPLICATION PRÉSENTÉS PAR L'INSTRUCTION

Subventions directement liées au prix d'opérations imposables :

- les subventions versées à un organisateur de spectacles afin que ce dernier diminue, en deçà du prix de marché, les prix qu'il pratique vis-à-vis du public, et ce, en rapport avec le montant des subventions octroyées

Subventions n'entretenant pas un lien direct avec le prix d'opérations imposables (et donc non soumises à la TVA) :

- les subventions allouées pour le financement d'un bien d'investissement
- les subventions dites de fonctionnement, destinées à couvrir exclusivement une partie des frais d'exploitation
- les subventions d'équilibre versées à une entreprise afin de compenser a posteriori un déficit

Entrée en vigueur et réclamations

Des réclamations peuvent être présentées à l'Administration, afin notamment d'obtenir la restitution de la TVA qui aurait à tort été appliquée à une subvention qui aujourd'hui se définirait comme « ne constituant pas un complément de prix » (cf articles R.*196-1-a, R.*196-1-b et R.*196-3 du livre des procédures fiscales).

Attention cependant, se lancer dans de telles démarches doit être mûrement pesé, la possibilité d'un contrôle fiscal ne doit pas être écartée.

2 - IMPLICATIONS ET COMMENTAIRES

Les subventions de fonctionnement, d'équilibre ou d'investissement sont clairement identifiées comme « non directement liées au prix » et exclues du champ d'application de la TVA.

Pour les autres cas, l'administration fiscale précise en 2008 que pour qu'une subvention soit identifiée comme « directement liée au prix », la convention passée entre la personne qui accorde la subvention et celle qui en bénéficie doit faire mention explicitement de la notion de complément de prix. Ainsi, une « aide à la création » accordée à une compagnie, ne précisant pas de lien entre la subvention versée et les prix pratiqués par la compagnie (qu'il s'agisse de la cession du spectacle ou de la billetterie) ne sera pas considérée comme directement liée au prix.

Incidence sur le droit à déduction

Si une subvention n'est pas « directement liée au prix », et se situe donc comme hors champ par rapport à la TVA cela n'a pas d'incidence sur le droit à déduction de la TVA, selon le calcul suivant :

Prorata du droit à déduction = Recettes taxables / (Recettes taxables + Recettes non taxables, hors subventions non taxables)

Illustration schématique : pour une association dont le budget est de 100

- 40 de recettes propres
- 60 de subvention de fonctionnement

le prorata du droit à déduction de TVA = $40 / 40 = 100 \%$

Incidence sur la taxe sur les salaires

Lorsqu'une subvention n'est pas « directement liée au prix », et se situe donc comme hors champ par rapport à la TVA, il faut penser à appliquer la taxe sur les salaires (*), selon une proportion calculée comme suit :

Prorata de taxe sur les salaires = Recettes **non** taxables / Recettes totales

Illustration schématique : pour une association dont le budget est de 100

- 40 de recettes propres
- 60 de subvention de fonctionnement

le prorata de taxe sur les salaires = $40 / (40+60) = 40\%$

(*) dès lors que les recettes non taxables représentent plus de 10% des recettes