



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

3 A-7-06

N°100 du 16 JUIN 2006

TVA. SUBVENTIONS DIRECTEMENT LIEES AU PRIX D'OPERATIONS IMPOSABLES.

(CGI, art. 266)

NOR : BUD F 06 30020J

Bureau D 1

P R E S E N T A T I O N

La présente instruction fait le point sur les règles de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicables aux subventions directement liées au prix d'opérations imposables à la TVA.

•

- 1 -

16 juin 2006

3 507100 P - C.P. n°817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Bruno PARENT

Responsable de rédaction : Sylviane MIROUX

Impression : S.D.N.C.

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

I. Définition des subventions complément de prix

1. En application de l'article 266 du code général des impôts (CGI), transposant l'article 11 A 1 a) de la sixième directive TVA, l'assiette de la taxe est notamment constituée par les subventions directement liées aux prix des opérations imposables.
2. Pour être qualifiée de « subvention directement liée au prix », une subvention doit satisfaire aux conditions cumulatives suivantes¹.

La subvention est versée par un tiers à celui qui réalise la livraison ou la prestation.

3. Une subvention complément de prix implique nécessairement la présence de trois parties : la personne qui accorde la subvention, la personne qui en bénéficie et l'acheteur ou le preneur.
4. En conséquence, les virements financiers internes, constatés entre différents budgets de l'Etat, des collectivités locales ou des établissements publics, ne répondent pas à la définition des subventions, dès lors qu'ils ne sont pas versés par une personne différente du bénéficiaire. Ces mouvements comptables ne doivent donc pas être soumis à la TVA. La faculté figurant au point n°153 de l'instruction administrative 3 CA-94 du 8 septembre 1994, permettant aux collectivités locales et aux établissements publics qui le demandaient de soumettre spontanément à la TVA ces virements internes, est rapportée. Corrélativement, ces sommes n'ont pas à être inscrites au dénominateur du prorata de déduction lorsque l'entité assujettie est un redevable partiel.

Elle en constitue la contrepartie totale ou partielle.

5. Le principe du versement de la subvention doit exister en droit ou en fait avant l'intervention du fait générateur des opérations dont elle constitue la contrepartie. En outre, le prix du bien ou du service doit être déterminé, quant à son principe, au plus tard au moment où intervient le fait générateur de ces opérations. Il doit exister une relation entre la décision de la partie versante d'octroyer la subvention et la diminution des prix pratiqués par le bénéficiaire. Cette relation, qui résulte de l'intention des parties, 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 subvention.
6. Il n'est cependant pas nécessaire que le montant de la subvention corresponde strictement à la diminution du prix du bien livré ou du service fourni. Il suffit que le rapport entre celle-ci et la subvention, qui peut présenter un caractère forfaitaire, soit significatif.

Elle permet au client de payer un prix inférieur au prix de marché ou, à défaut, au prix de revient.

7. La notion de subvention directement liée au prix d'opérations imposables doit s'appliquer strictement. La taxation des subventions ne doit pas conduire à une surtaxation de l'opération, notamment lorsque le bénéficiaire de la subvention ne pratique pas, en définitive, un prix inférieur au prix de marché.
8. Le prix de marché 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 des 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.
9. Lorsque ces trois conditions sont réunies, les subventions sont soumises aux règles d'imposition (taux, exonération...) applicables aux opérations dont elles complètent le prix. Ces sommes qui ne constituent pas la contrepartie d'une opération imposable pour la partie versante n'ouvrent à cette dernière aucun droit à déduction de la TVA y afférente.

II. Application

A. SUBVENTIONS DIRECTEMENT LIEES AU PRIX D'OPERATIONS IMPOSABLES.

10. A la lumière des critères définis ci-dessus, constituent notamment des subventions directement liées au prix d'opérations imposables les subventions suivantes :

- les sommes versées à un organisme de recherche assujetti à la TVA en complément des 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 ;

- 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 ;

¹ Cf. arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes rendus le 22 novembre 2001 dans l'affaire C-184/00 « Office des produits wallons ASBL » et le 15 juillet 2004 dans les affaires C-381/01 « Commission c/ République italienne », C-495/01 « Commission c/ République de Finlande », C-144/02 « Commission c/ République fédérale d'Allemagne » et C-463/02 « Commission c/ Royaume de Suède ».

- les subventions versées aux entreprises de transport public de personnes en relation avec leurs obligations tarifaires.

B. SUBVENTIONS N'ENTREtenant PAS UN LIEN DIRECT AVEC LE PRIX D'OPERATIONS IMPOSABLES

11. Les subventions dont le versement ne présente pas un lien direct et immédiat avec le prix d'une livraison de biens ou d'une prestation de services, au sens des critères décrits plus haut, ne doivent pas être soumises à la TVA, et ce, même si économiquement elles participent indirectement à la formation du prix.
12. Ainsi, le seul fait qu'une subvention puisse avoir une influence sur le prix des biens livrés ou des services fournis par l'organisme subventionné ne suffit pas à rendre cette subvention imposable.
13. Il en est notamment ainsi des subventions suivantes :

- les subventions qui sont, au moment de leur versement, allouées pour le financement total ou partiel d'un bien d'investissement déterminé ;
- les subventions dites « à l'achat », destinées à prendre financièrement en charge l'achat par le bénéficiaire de biens ou de services déterminés auprès d'un autre assujetti (ex. : subventions de l'Etat versées aux entreprises dans le cadre des aides à l'emploi, de l'implantation dans certaines zones défavorisées, « chèques conseils »...);
- les subventions dites de fonctionnement, destinées à couvrir exclusivement une partie des frais d'exploitation d'un organisme. Si ces sommes ont souvent une influence sur le prix de revient des biens livrés et des services fournis par l'organisme subventionné, elles ne constituent pas pour autant des subventions directement liées au prix de ces opérations² ;
- les subventions d'équilibre versées à une entreprise afin de compenser *a posteriori* un déficit résultant de la conjoncture économique, d'erreurs de gestion imputables à l'entreprise ou de tout événement ne relevant pas de sujétions particulières qui lui auraient été imposées par un tiers ;
- les subventions versées à une entreprise, dont le montant est déterminé globalement compte tenu des coûts totaux d'exploitation de l'activité économique de cette dernière, et qui ne sont pas directement liées à une opération taxable de cette entreprise. Il en est notamment ainsi des sommes qui peuvent être versées à un aménageur de zones au titre d'une opération d'aménagement dès lors que ces sommes sont versées globalement sans affectation précise à une opération imposable ;
- les subventions qui n'ont pas pour objet d'abaisser le prix d'une livraison de biens ou d'une prestation de services en dessous du prix de marché habituel de ces marchandises ou services, ou à défaut, de leur prix de revient. Il en est ainsi, par exemple, des aides versées dans le secteur agricole par les offices agricoles pour soutenir le fonctionnement des marchés³.
- le versement de transport⁴ qui, lorsqu'il est perçu par une collectivité qui exploite en régie directe son service de transport public de voyageurs, n'entretient aucun lien direct et immédiat avec le prix du service et ne doit donc pas être soumis à la TVA. La faculté prévue par la décision ministérielle du 6 décembre 1983⁵, permettant aux autorités organisatrices qui exploitent en régie leur service de transport public de voyageurs de taxer spontanément le versement de transport qu'elles ont institué, est rapportée.

III. Entrée en vigueur

14. Les dispositions de la présente instruction sont applicables aux contrôles et contentieux en cours, selon les délais de réclamation prévus aux articles R.*196-1-a et R.*196-3 du livre des procédures fiscales.
15. S'agissant des actions tendant à obtenir la restitution de la taxe qui aurait grevé, à tort, un virement financier interne ou une subvention au motif que celle-ci ne constitue pas un complément de prix, il y a lieu de faire application des dispositions de l'article R.*196-1-b du même livre.

La Directrice de la Législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



² Cf. par exemple, les avances consenties, puis abandonnées, par le Centre national de la cinématographie au profit d'une société spécialisée dans la production de films et de programmes audiovisuels.

³ Aides versées par l'OFIVAL, l'ONILAIT, l'ONIFLOR, l'ONIVINS, l'ONIC, l'ODEADOM, l'ONIPRAM, le FIRS, et par le FIOM et le FEOGA.

⁴ Prélèvement fiscal acquitté par les employeurs et institué par les autorités organisatrices des services de transports publics de voyageurs (collectivités locales ou syndicats, établissements publics dont dépend le service) afin de contribuer à l'équilibre financier de ces services où de participer au financement de leurs investissements, en application des articles L. 2333-64 et L. 2531-2 du code général des collectivités territoriales (CGCT).

⁵ Commentée aux points 25 à 47 de l'instruction administrative 3 D-1-85 du 21 janvier 1985.

- DB supprimée :
- 3 A 121 n°108 ;
 - 3 A 54, sous n°2 "remarque" ;
 - 3 A 544, n°14 à 17 inclus ;
 - 3 B 1111 points 42 à 44 ;
 - 3 B 1123 n°91 ;
 - 3 D 1241 n°3, supprimer le premier passage entre parenthèses ;
 - 3 D 1323 n°80 ;
 - 3 D 1711, n°s 7 et 8 ;
 - 3 D 1711, n°s 28, 32, 33 (dernier paragraphe), 34, 35 et 37 ;
 - 3 D 1722 n°6 et sous le 2° du point 19 supprimer à compter de "*Ce pourcentage est déterminé à partir du rapport suivant*" ;
 - 3 D 1723 n°s 2 (2 derniers paragraphes), 4, 20 et 21 et 25 à 41 ;
 - 3 D 181, n°s 14 et 15 ;
 - 3 E 2212, dernier § du n°3 ;
 - 8 A 1721 points 3 à 5.
- BOI supprimés :
- 8 A 7-88 point II-A-§2-2 ;
 - 3 C-6-91, dernier § du A du III/ et § 1 (2^{ème} phrase) et § 2 du B du III/ ;
 - 3 CA-94 points n°s 36 à 45, 152 et 153 ;
 - 3 A-2-98, section II, C-III ;
 - 3 A-1-03, trois derniers § du II-2 ;
 - 3 A-4-04, dernier § du 2 du II de la section 2 ;
 - 3 D-1-85, n°s 20 et 21, 25 à 30, 31 à 44 ;
 - 3 L-2-05.