



# TVA Subventions, aides entre entreprises et dons

[BOI-TVA-BASE-10-10-10-20121115](#)

A. Les subventions publiques .....	2
1. Les subventions qui constituent la contrepartie d'un service rendu .....	2
2. Les subventions complément de prix .....	3
a. Définition des subventions complément de prix .....	3
b. Application .....	4
B. Les aides entre entreprises .....	7
C. Les dons .....	9

## 320

La jurisprudence communautaire ou nationale relative au lien direct et au droit à déduction des assujettis partiels conduit à préciser les règles applicables en la matière.

Lorsqu'un organisme est financé par des sommes qualifiées d'aides, de subventions, d'abandons de créances ou de dons, il convient de rechercher successivement :

- si les sommes versées constituent en fait la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante. Le terme de subventions est alors impropre. Il s'agit en effet du prix payé pour un service rendu ou pour une vente. Cette opération entre dans le champ d'application de la TVA et la « subvention » est taxable sauf si l'opération bénéficie d'une exonération.

Ce principe s'applique quel que soit le statut de la partie versante (personne de droit public ou de droit privé) ou la dénomination donnée aux sommes (subventions, crédits budgétaires, aides, abandons de créances, dons).

- à défaut, si les sommes versées complètent le prix d'une opération imposable.

Elles sont placées dans le champ d'application de la TVA si elles constituent le complément du prix d'opérations imposables. Elles doivent être comprises dans la

base d'imposition à la TVA et doivent donc être taxées sauf si l'opération est expressément exonérée.

Si la somme ne constitue ni la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante ni le complément du prix d'une opération réalisée au profit d'un tiers, la subvention, l'aide ou le don n'est jamais imposable à la TVA.

## **A. Les subventions publiques**

### **330**

Il s'agit des subventions versées par l'État ou des collectivités publiques (collectivités locales, établissements publics, etc.).

#### *1. Les subventions qui constituent la contrepartie d'un service rendu*

### **340**

Lorsque les circonstances de droit ou de fait permettent d'établir l'existence d'un engagement de fournir un bien ou un service déterminé ou de constater la réalisation d'un tel engagement par le bénéficiaire de la subvention, les sommes versées constituent la contrepartie d'une prestation de services (ou de la fourniture d'un bien) entrant dans le champ d'application de la TVA.

Il convient donc de rechercher dans chaque situation si la subvention n'est pas en fait le prix d'un service direct rendu.

*Ainsi, le Conseil d'État a jugé que la réalisation par un organisme d'une étude au profit d'une collectivité publique moyennant une rémunération spécifique est une opération imposable à la TVA ([CE, 6 juillet 1990, n° 88-224, CODIAC](#)).*

De même, sont imposables à la TVA les sommes versées par une collectivité locale à une radio-locale en contrepartie de diverses obligations contractuelles (information sur la vie locale, bulletins d'information, etc.) ou les sommes versées par une commune à une entreprise chargée des relevés topographiques.

**Exemple** : Les crédits budgétaires souvent qualifiés de subventions qui sont alloués par l'État aux organismes publics de recherche pour financer des prestations de recherche fondamentale ou appliquée contractuellement déterminées par des conventions sont imposables à la TVA de la même façon que lorsque ces organismes effectuent leurs travaux de recherche à la demande d'organismes privés.

### **350**

Lorsque des subventions ou versements assimilables constituent en réalité la contrepartie de la fourniture de biens ou de services, il est bien entendu exclu de distinguer parmi les sommes reçues la part qui serait affectée à des dépenses d'investissement. Les solutions relatives aux subventions d'équipement ne s'appliquent en effet qu'aux véritables subventions, c'est-à-dire à celles qui ne sont

pas la contrepartie d'un bien ou d'une prestation de services fourni au subventionneur.

## **2. Les subventions complément de prix**

### **a. Définition des subventions complément de prix**

#### **360**

En application de l'[article 266 du 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.

#### **370**

*Pour être qualifiée de « subvention directement liée au prix », une subvention doit satisfaire aux conditions cumulatives suivantes (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-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 »](#)).*

**- 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 et l'acheteur ou le preneur.

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.

**- Elle en constitue la contrepartie totale ou partielle ;**

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. La subvention doit être spécifiquement versée à l'organisme subventionné afin qu'il fournisse un bien ou effectue un service déterminé. Elle doit donc être identifiable comme la contrepartie d'une opération taxable et non versée globalement pour couvrir les coûts de l'organisme subventionné (il ne suffit pas que son versement permette indirectement à cet organisme de pratiquer des prix moins élevés). 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.

Les acheteurs du bien ou les preneurs du service doivent tirer profit de la subvention octroyée au bénéficiaire. En effet, il est nécessaire que le prix à payer par l'acheteur ou le preneur soit fixé de telle façon qu'il diminue à proportion de la subvention accordée au vendeur, laquelle constitue alors un élément de détermination du prix exigé. Ainsi une subvention ne saurait être qualifiée de complément de prix dès lors qu'elle n'est pas calculée de manière à couvrir spécialement l'insuffisance de recettes résultant de la tarification mais a pour objet de prendre en charge des coûts fixes et/ou variables.

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

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.

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.

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.

## **b. Application**

### **380**

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.

## Subventions octroyées par des collectivités locales afin de favoriser l'implantation d'une entreprise

*Par un arrêt du 27 janvier 2010 ([CE N°299 113, SARL Les Jardins de Beauce](#)), le Conseil d'Etat a jugé que, compte tenu de la finalité de l'opération dans son ensemble, les subventions consenties par des personnes publiques aux fins d'obtenir une réduction d'un égal montant des loyers mis à la charge d'une entreprise afin de favoriser son implantation étaient, quelles qu'aient été leurs modalités de versement, directement liées au prix de sous-location de l'immeuble au sens du 1 de l'article 266 du code général des impôts et étaient, par suite, imposables à la T.V.A.*

### Remarque :

Le litige portait sur l'assujettissement à la T.V.A. des subventions octroyées par la ville de Chartres, la région Centre et le Comité de développement économique d'Eure-et-Loir (C.O.D.E.L.) afin de favoriser l'implantation à Chartres de la S.A. Muller Bem.

Les subventions litigieuses n'avaient pas été directement versées au bénéficiaire, la S.A. Muller Bem, mais lui étaient consenties, par le jeu de rétrocessions successives, par la S.A.R.L. Les jardins de Beauce sous forme de réductions de loyers. La S.A.R.L. Les jardins de Beauce avait pris en crédit-bail, auprès des S.I.C.O.M.I., le bâtiment industriel qu'elle sous-louait à la S.A. Muller Bem . Les subventions étaient allouées aux S.I.C.O.M.I., qui s'étaient engagées à les reverser, sous forme d'avoirs ou de rétrocessions, à la S.A.R.L. Les jardins de Beauce, qui s'était elle-même engagée à les répercuter sur le loyer facturé à la S.A. Muller Bem.

Par la décision du 27 janvier 2010, le Conseil d'Etat a jugé que, eu égard à la finalité de l'opération prise dans son ensemble, les subventions consenties par la commune de Chartres et la région Centre ainsi que la bonification d'intérêts octroyée par le C.O.D.E.L. aux fins d'obtenir une réduction d'un égal montant des loyers mis à la charge de la S.A. Muller Bem afin de favoriser son implantation, étaient, quelles qu'aient été leurs modalités de versement, directement liées au prix de sous-location de l'immeuble au sens du § 1. de l'article 266 du C.G.I. et étaient, par suite, imposables à la T.V.A.

Les juges du palais royal ont considéré qu'il résultait des engagements pris par les différents intervenants à chaque stade du système complexe mis en place, que les autorités versantes accordaient en réalité, et en définitive, les subventions en litige à la S.A.R.L. Les jardins de Beauce afin que cette dernière les répercute sur le montant des loyers facturés à la S.A. Muller Bem. La finalité des subventions en litige consistait à favoriser l'implantation à Chartres de la S.A. Muller Bem en lui permettant de louer un immeuble à un prix inférieur au coût de revient de ce dernier grâce à la réduction consentie par la S.A.R.L. Les jardins de Beauce qui percevait, en contrepartie, lesdites subventions par l'intermédiaire des S.I.C.O.M.I..

## Régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux aides versées par la Caisse d'allocations familiales au profit de crèches d'entreprise

**RES N°2006/35 du 12/09/2006**

**Question :**

*Les subventions versées par la Caisse d'allocations familiales au profit d'une structure d'accueil petite enfance gérée par des entreprises à but lucratif sont elles soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ?*

**Réponse :**

*En matière de TVA, une somme, quelle que soit sa qualification (aides, subvention...), doit être soumise à la taxe dès lors qu'elle peut s'analyser soit comme la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services individualisée rendue au profit de la partie versante, soit comme le complément de prix de telles opérations ([CJCE, arrêt du 22 novembre 2001 « Office des produits wallons ASBL »](#)).*

*Constituent des subventions complément de prix, les sommes versées pour compléter le prix réclamé au public, dont les conditions d'attribution permettent d'établir sans ambiguïté l'existence d'un lien direct entre la subvention et les prix pratiqués par leur bénéficiaire, et dont le principe du versement existe avant l'intervention du fait générateur de l'opération dont elles constituent une partie du prix.*

*Dès lors que la convention conclue entre la Caisse d'allocations familiales (CAF) et la structure d'accueil petite enfance gérée par des entreprises à but lucratif impose à l'établissement d'appliquer le barème des participations familiales établi par la Caisse nationale d'allocations familiales (CNAF) et dans la mesure où le montant de la subvention vient en complément de la participation familiale, celle-ci s'analyse comme un complément de prix et doit donc être soumis à la taxe sur la valeur ajoutée.*

### 410

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.

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.

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 opérations (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) ;
- 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 marchés (Aides versées par l'OFIVAL, l'ONILAIT, l'ONIFHLOR, l'ONIVINS, l'ONIC, l'ODEADOM, l'ONIPRAM, le FIRS, et par le FIOM et le FEOGA) ;
- le versement de transport, 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 L2333-64 du code général des collectivités territoriales \(CGCT\)](#) et [L2531-2 du CGCT](#), 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.

## **B. Les aides entre entreprises**

Sont concernées par les règles décrites ci-après toutes les aides versées par une entreprise à une autre entreprise quelles que soient leur forme et leur dénomination : subventions, abandons de créances, dons, etc.

#### 430

Il convient d'utiliser la démarche suivante : rechercher s'il existe une prestation de services individualisée et précise rendue par le bénéficiaire à l'entreprise qui a consenti l'aide.

L'existence d'une prestation individualisée résulte de l'existence d'engagements pris par le bénéficiaire de l'aide.

Ainsi, ne constituent pas la rémunération d'une prestation de services :

*- une subvention versée à une société sœur en difficulté dès lors que cette subvention ne rémunère pas une prestation de services effectuée à titre onéreux et ceci même si la société versante avait un intérêt commercial inhérent à la préservation des activités de la sœur ([CAA Paris, 21 février 1991, n° 89PA02606, SECIP](#)) ;*

*- les subventions versées par une société mère à l'une des filiales afin de permettre à celle-ci de financer le plan de licenciement d'une partie de son personnel ([CAA Paris, 18 mars 1993 ; n° 91PA01158, SA Société d'administration Balzac Châteaubriant](#)) ;*

*- les subventions versées par des membres d'une SNC chargée de commercialiser les produits vinicoles de ses membres pour équilibrer ses comptes dès lors qu'elles ne correspondent pas à la fourniture de prestations de services individualisées au profit de chacun des associés et n'ont pour seul but que d'assurer l'équilibre des comptes sociaux ([CAA Bordeaux, 2 novembre 1993, n° 92BX0164, Crus et domaines de France](#)).*

Dans cette espèce, la question de l'inclusion de ces sommes dans la base d'imposition à la TVA, en tant que subventions complément de prix, n'a pas été examinée.

#### 440

En l'absence de service individualisé, il convient de rechercher si l'aide constitue un complément de prix à inclure dans la base d'imposition conformément aux dispositions du a du 1 de l'[article 266 du CGI](#).

#### 450

Si l'aide ne rémunère pas une opération individualisée et ne constitue pas le complément de prix d'une opération imposable, elle s'analyse en une subvention non imposable.

**Remarque** : Une subvention ne constitue pas une opération et ne peut donc pas être qualifiée de subvention « dans le champ » ou « hors du champ » d'application de la TVA.

Lorsqu'une subvention n'est pas imposable à la TVA parce qu'elle ne rémunère pas un service ou une vente ou ne constitue pas le complément de prix d'une opération située dans le champ d'application de la TVA, elle ne peut pas être regardée, ipso facto, comme la contrepartie d'une opération située hors du champ d'application de la TVA. Il convient, en effet, d'apprécier si la subvention est à rattacher ou non à une opération imposable (que cette dernière soit imposée à la TVA ou exonérée de cet impôt- réalisée par le bénéficiaire).

## **C. Les dons**

### **460**

Les dons sont soumis aux mêmes règles de TVA que les subventions. Il est précisé à cet égard que les sommes qualifiées de dons sont imposables à la TVA lorsqu'elles rémunèrent en réalité un service. Tel est le cas des sommes versées en contrepartie d'une prestation de publicité ou de parrainage comme par exemple des « dons » versés dans le cadre du parrainage de sportifs qui s'engagent à certaines obligations (utilisation d'un nom, d'une raison sociale, de certains équipements, etc.) moyennant en contrepartie le versement d'argent ou la remise en nature de biens ou de services.