

Subventions et TVA : un enjeu fiscal majeur

Les associations tirent traditionnellement leurs ressources : des cotisations des membres, des dons reçus, des activités lucratives accessoires, mais également des subventions. Ces dernières représentent un soutien financier essentiel. Toutefois, selon leur nature et les conditions de leur octroi, ces subventions peuvent être soumises à la TVA, nécessitant une vigilance particulière pour éviter toute mauvaise surprise.

Selon la loi n° 2014-856 du 31 juillet 2014 sur l'économie sociale et solidaire (ESS), les subventions sont des contributions facultatives accordées par des autorités administratives ou des organismes gérant un service public industriel et commercial. Elles doivent être motivées par un intérêt général et servir à financer des actions, projets ou activités portés par des organismes privés bénéficiaires, notamment les associations.

Une subvention est susceptible d'entrer dans le champ de la TVA dans deux cas : lorsqu'elle représente la contrepartie directe d'un service individualisé rendu à la collectivité qui la verse, ou lorsqu'elle constitue un complément de prix réduisant le coût d'une prestation facturée à un tiers.

La subvention contrepartie d'un service rendu

Pour rappel, la TVA est un impôt qui pèse sur les opérations réalisées à titre onéreux (vente d'un bien ou d'un service contre le versement d'un prix) par un assujetti agissant en tant que tel (1). Dès lors, lorsqu'une subvention est versée directement en contrepartie de la réalisation par l'association subventionnée d'une prestation de services (étude, organisation d'un événement, prestation culturelle, etc.) ou de la fourniture d'un bien, au profit de la collectivité versante, alors cette aide est considérée comme un paie-

ment et entre dans le champ d'application de la TVA (2).

Le critère du lien direct repose sur deux conditions cumulatives : le service doit être individualisé, c'est-à-dire rendu à un bénéficiaire identifié (la collectivité qui verse la subvention), et il doit exister une relation nécessaire entre l'avantage retiré par ce bénéficiaire et la somme versée, établissant ainsi une véritable contre-valeur économique. Certaines critiques suggèrent que les collectivités utilisent parfois ces subventions afin d'éviter les contraintes liées aux procédures réglementées des appels d'offres.

La subvention complément de prix

Lorsqu'une subvention permet d'abaisser le prix facturé aux usagers d'un service, elle est alors assimilée à une participation au coût de la prestation et est donc taxable à la TVA. C'est notamment le cas des subventions accordées à une association organisatrice de spectacles vivants afin que celle-ci puisse pratiquer auprès du public des tarifs inférieurs au prix de marché, et ce, proportionnellement au montant des subventions perçues. Cette notion suppose la réunion de trois conditions cumulatives (3) :

- la subvention est versée par un tiers à celui qui réalise la livraison ou la prestation ; en effet, une subvention complément de prix implique nécessairement la présence de trois parties : la collecti-

vité qui accorde la subvention, l'association qui en bénéficie et l'utilisateur final ;

- la subvention doit être spécifiquement versée à l'association afin qu'elle fournisse un bien ou effectue un service déterminé, et taxable. Il ne suffit pas que son versement permette indirectement à l'association de pratiquer des prix moins élevés ; ou ait indirectement une influence sur la détermination du prix pratiqué (par exemple dans le cas d'une subvention de fonctionnement). Cette condition suppose également qu'il existe une relation entre la décision de la partie versante d'octroyer la subvention et la diminution des prix pratiqués par l'association, voire la gratuité du service. Le principe et les modalités de calcul de cette subvention sont définis contractuellement en amont du versement de la subvention ;
- la subvention permet au client de payer un prix inférieur au prix du marché ou, à défaut, au prix de revient. La subvention est alors calculée de manière à compenser la perte de recettes provenant de l'obligation souscrite par l'association de plafonner les tarifs qu'elle propose.

Hors du champ de la TVA

Si la subvention ne répond ni à l'une ni à l'autre de ces deux hypothèses, elle est hors du champ d'application de la TVA. Il s'agit notamment des : subventions d'investissement, qui financent l'achat de matériel ou d'équipement ; subventions



© Dee karen - stock.adobe.com

de fonctionnement, destinées à soutenir l'ensemble des activités d'une association, ou à couvrir les frais généraux ; ou des aides publiques générales, versées sans obligation de prestation définie en retour, au profit du financeur (4).

Analyse des conventions

Le régime de TVA des subventions est complexe et nécessite toujours une analyse circonstanciée. En matière de subvention, le droit fiscal ne s'arrête pas à la terminologie adoptée par les parties, mais cherche à répondre avec réalisme aux questions suivantes : y a-t-il une obligation de fournir un service ou une prestation spécifique en retour ? La subvention permet-elle de réduire le coût d'une activité facturée à un public ? L'organisme financeur impose-t-il des obligations précises liées à l'utilisation des fonds ?

Il convient de rechercher dans chaque situation si la subvention n'est pas en fait le prix d'un service direct rendu. Le diable est dans les détails. Par exemple, il arrive qu'une convention de subvention corresponde dans sa formulation à une subvention de fonctionnement, mais que l'annexe financière impose à l'association bénéficiaire une limitation du prix qu'elle est autorisée à facturer à ses usagers en

contrepartie de la subvention, ce qui doit amener à s'interroger sur l'existence d'une subvention complément de prix.

Attention : souvent, les conventions de subventions mentionnent « montants nets de taxes » à charge à l'association bénéficiaire d'évaluer l'assujettissement de la subvention à la TVA, et si tel est le cas, de calculer la TVA « en dedans », ce qui revient à amputer le montant de

la subvention du montant de la TVA à reverser.

Pierre Delicata, avocat

(1) Code général des impôts, article 256, I.

(2) Conseil d'État, 6 juillet 1990, n° 88-224, arrêt Codiac.

(3) BOFiP, BOI-TVA-BASE-10-10-50, du 11 décembre 2024, n°50 et s.

(4) Ibid., n°180 et s.

PRESTATION PUBLICITAIRE

Dans certains cas, le « service rendu » correspond à une prestation de communication. L'administration fiscale applique alors les mêmes critères que pour distinguer mécénat et parrainage. Elle examine si la collectivité financeuse cherche un bénéfice direct et proportionné en matière de promotion de son image. Par exemple, une association cycliste qui engage une équipe de coureurs dans des compétitions professionnelles, et qui perçoit une subvention régionale en échange de l'affichage du partenariat sur l'ensemble de ses supports promotionnels, ainsi que de l'intégration du logo régional dans l'identité visuelle de son équipe, réalise une prestation publicitaire soumise à la TVA (*). Toutefois, le seul intérêt en matière d'image que retirent les collectivités publiques d'une manifestation ne suffit pas à établir qu'il existe une contre-valeur économique au versement de leurs subventions, sauf lorsqu'il existe un lien direct entre le montant versé et l'avantage promotionnel attendu par la collectivité versante. En cas de doute, la réponse se trouve généralement dans le cahier des charges prévu dans la convention. Si les desiderata de la collectivité sont précis et exigeants, il y a des chances qu'il s'agisse d'une prestation de communication.

(*) Tribunal administratif de Rennes, 27 octobre 2021, n° 1906491.