

L'imposition des subventions : comment ça marche ?



© 2014 Les Echos Publishing

L'imposition de principe des subventions

Toutes les subventions doivent en principe être imposées au niveau du résultat de l'entreprise bénéficiaire.

Les subventions constituent, en principe, un produit imposable qui doit être rattaché aux résultats de l'exercice au cours duquel elles sont acquises par l'entreprise, la date d'acquisition correspondant à celle de la décision d'octroi de l'aide.

Précision : si l'entreprise doit rembourser les sommes versées, elles ne sont pas comprises dans le résultat imposable.

Sont concernées les subventions d'exploitation, les subventions d'équilibre et certaines subventions d'équipement, notamment celles accordées en vertu d'un accord interentreprises.

Rappel : les subventions d'équilibre sont versées en fonction des résultats de l'entreprise bénéficiaire tandis que les subventions d'équipement visent à aider les entreprises à

acquérir, créer ou financer des immobilisations. Quant aux subventions d'exploitation, elles comprennent entre autres les indemnités compensatrices pour insuffisance du prix de vente et les subventions destinées à faire face à des charges d'exploitation.

L'imposition étalée des subventions d'équipement

Par exception au principe d'imposition, les subventions d'équipement peuvent, sur option de l'entreprise bénéficiaire, être imposées de façon étalée dans le temps.

Les subventions publiques d'équipement perçues par les entreprises dont les résultats sont imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC), ou dans certains cas dans celle des bénéfices non commerciaux (BNC), ou à l'impôt sur les sociétés (IS) peuvent bénéficier, sur option, d'une imposition échelonnée sur plusieurs exercices.

Définition des subventions éligibles

Les subventions visées sont celles accordées par l'Union européenne, l'État, les collectivités publiques ou tout autre organisme public ainsi que par les groupements professionnels agréés. Il s'agit notamment de la prime d'aménagement du territoire (PAT) accordée par l'État ou bien encore du bonus automobile octroyé en cas d'achat de véhicules peu polluants.

Pour cela, les subventions doivent être utilisées pour la création, l'acquisition ou le financement par crédit-bail de biens d'équipement déterminés (ou de certains travaux). La

décision d'octroi de l'aide doit donc contenir les éléments nécessaires à l'identification des immobilisations subventionnées (nature, prix de revient...).

Par ailleurs, cette décision doit fixer la répartition de la subvention en cas de financement de plusieurs immobilisations.

À défaut, la subvention est répartie proportionnellement au prix de revient de chaque immobilisation.

Important : la subvention d'équipement n'est pas nécessairement octroyée de façon directe. Elle peut également intervenir de manière indirecte par le biais d'une réduction du prix de vente de l'équipement concerné (exemple : cession à l'entreprise d'un terrain pour un prix inférieur à sa valeur réelle par une collectivité locale sous réserve de l'édification d'une construction).

Les modalités de l'échelonnement

L'option pour l'imposition étalée s'exerce librement pour chaque subvention lors de son attribution mais ne peut plus ultérieurement être modifiée. Ce choix doit donc faire l'objet d'une attention particulière dans la mesure où l'entreprise peut avoir intérêt à conserver le rattachement immédiat et total d'une subvention au résultat de l'exercice en cours à la date de son attribution, notamment en cas de situation déficitaire.

En pratique, en cas d'option pour l'étalement, l'échelonnement de l'imposition de la subvention s'effectue différemment selon la nature de l'immobilisation financée.

Ainsi, si l'immobilisation est amortissable, la subvention doit être rapportée aux bénéfices imposables au même rythme que l'amortissement de l'immobilisation. La réintégration s'effectuant à compter de l'exercice au cours duquel est pratiquée la première annuité d'amortissement du bien financé,

quelle que soit la date d'attribution ou de perception effective de la subvention. Le rythme de la réintégration est déterminé, pour chaque exercice, par le rapport entre :

- la dotation annuelle aux amortissements pratiqués (amortissement linéaire et dérogatoire) à la clôture de chaque exercice ;
- et le prix de revient de l'immobilisation.

En revanche, si l'immobilisation n'est pas amortissable, la subvention est réintégrée par fractions égales aux résultats des années pendant lesquelles le bien est inaliénable ou, à défaut de clause d'inaliénabilité, sur une période de dix exercices à compter de l'exercice suivant celui de son attribution.

À noter que le traitement fiscal ne suit pas le traitement comptable qui impose une réintégration échelonnée de la subvention dès l'exercice d'attribution de la subvention.

Illustration : une entreprise dont l'exercice coïncide avec l'année civile perçoit en 2013 une subvention d'équipement de 100 000 €, attribuée en 2012 par l'État pour financer une immobilisation amortissable d'un montant de 400 000 € HT. L'immobilisation est amortie selon le mode linéaire sur une période de 5 ans à compter du 1^{er} octobre 2012, date de sa mise en service. En pratique, le rythme de réintégration de la subvention est celui indiqué dans le tableau figurant ci-dessous. Si la subvention avait été versée pour le financement d'une immobilisation non amortissable, sans clause d'inaliénabilité, elle aurait dû être réintégrée aux résultats imposables des exercices 2013 à 2022, pour un montant annuel de 100 000 €/10, soit 10 000 €.

RYTHME DE REINTEGRATION DE LA SUBVENTION
--

Exercice	Amortissements	Fraction de la subvention à réintégrer
2012	$400\ 000 \times 20\ \% \times 3/12 = 20\ 000\ €$	$100\ 000 \times 20\ 000/400\ 000 = 5\ 000\ €$
2013	$400\ 000 \times 20\ \% = 80\ 000\ €$	$100\ 000 \times 80\ 000/400\ 000 = 20\ 000\ €$
2014	$400\ 000 \times 20\ \% = 80\ 000\ €$	$100\ 000 \times 80\ 000/400\ 000 = 20\ 000\ €$
2015	$400\ 000 \times 20\ \% = 80\ 000\ €$	$100\ 000 \times 80\ 000/400\ 000 = 20\ 000\ €$
2016	$400\ 000 \times 20\ \% = 80\ 000\ €$	$100\ 000 \times 80\ 000/400\ 000 = 20\ 000\ €$
2017	$400\ 000 \times 20\ \% \times 9/12 = 60\ 000\ €$	$100\ 000 \times 60\ 000/400\ 000 = 15\ 000\ €$

À noter que si l'équipement concerné est financé par crédit-bail, la subvention octroyée au crédit-preneur est en principe rapportée par fractions égales au résultat des exercices clos au cours de la période couverte par le contrat.

Et en cas de cession d'une immobilisation subventionnée ou de résiliation du contrat de crédit-bail la finançant avant la fin de la période d'étalement, la fraction de la subvention non encore réintégrée aux résultats est, en principe, reprise au titre de l'exercice de cession ou de résiliation, et imposée immédiatement dans les conditions de droit commun.

Les subventions intragroupe

Les subventions que s'attribuent entre elles les sociétés d'un même groupe fiscal n'ont en principe aucun impact sur le résultat du groupe tant que celui-ci existe où que les sociétés concernées en font partie.

L'octroi de subventions, directes ou indirectes, entre

sociétés d'un même groupe est en principe neutralisé pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe. La société mère réintègre les sommes comprises dans les charges déductibles de la société versante et déduit celles incluses dans les produits imposables de la société bénéficiaire.

Toutefois, cette neutralisation peut être remise en cause en cas de sortie du groupe de la société versante ou de la société bénéficiaire de la subvention ainsi qu'en cas de cessation du groupe.

Des corrections sont alors apportées au résultat d'ensemble de l'exercice de sortie de la société ou de cessation du groupe, dans le sens inverse de celles initialement pratiquées.

À savoir : à l'exception des subventions indirectes liées à un élément d'actif pour lesquelles aucun délai n'existe, la « déneutralisation » n'est toutefois à opérer que si les subventions ont été déduites au cours de l'un des cinq exercices précédant celui de la sortie ou de la cessation du groupe.

Les subventions soumises à la TVA

Seules les subventions directement liées au prix d'opérations imposables sont soumises à la TVA. Et tel est le cas uniquement des subventions constituant la contrepartie d'une opération imposable ou un complément de prix d'une telle opération.

La contrepartie d'une opération

Si l'entreprise bénéficiaire d'une subvention a pris l'engagement de fournir un bien ou un service déterminé ou

qu'elle l'a réalisé, les sommes versées constituent la contrepartie d'une opération réalisée au profit de celui ayant versé la subvention. Cette subvention représente en réalité le prix payé pour une prestation de services ou la fourniture d'un bien et doit à ce titre être soumise à la TVA, excepté si l'opération bénéficie d'une exonération.

Un complément de prix

La contrepartie d'une vente ou d'une prestation de services soumise à la TVA peut être versée par un tiers qui n'est pas le client. Dans ce cas, dans la mesure où le tiers n'est pas bénéficiaire de la vente ou de la prestation de services, on considère qu'il verse une subvention au vendeur ou au prestataire de services. Et s'il existe une relation entre la décision du tiers d'octroyer la subvention et la diminution des prix pratiqués par l'entreprise bénéficiaire de celle-ci, la subvention doit alors être soumise à la TVA, dans la mesure où elle constitue pour l'entreprise bénéficiaire de la subvention une contrepartie obtenue à raison de son activité imposable à la TVA et directement liée au prix.

Selon l'administration fiscale, une subvention complément de prix doit répondre aux trois conditions cumulatives suivantes :

- être versée par un tiers à l'entreprise, impliquant ainsi nécessairement trois parties (l'entreprise, le client et le tiers) ;
- constituer la contrepartie totale ou partielle d'une livraison de biens ou d'une prestation de services ;
- permettre au client de payer un prix inférieur au prix du marché (ou au prix de revient).

Attention : la partie versante ne peut, de son côté, pas récupérer la TVA relative à la subvention, dans la mesure où

cette dernière ne constitue pas pour elle la contrepartie d'une opération imposable.

Une subvention qui ne constitue ni la contrepartie d'une opération imposable ni un complément de prix n'est jamais imposable à la TVA. Tel est le cas des subventions d'équipement ou encore des subventions de fonctionnement destinées à couvrir exclusivement une partie des frais d'exploitation.

© 2013 Les Echos Publishing