



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 93 DU 3 NOVEMBRE 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

## 3 A-7-10

INSTRUCTION DU 29 SEPTEMBRE 2010

INFORMATION JURISPRUDENCE  
DECISION RENDUE PAR LE CONSEIL D'ETAT  
ARRET N° 299113 DU 27 JANVIER 2010

NOR : BCR Z 10 00078 J

Bureau JF-2C

### PRESENTATION

**T.V.A. : champ d'application - subventions - subventions complément de prix - subventions octroyées par des collectivités locales afin de favoriser l'implantation d'une entreprise.**

Par un arrêt du 27 janvier 2010, 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 (C.G.I.) et étaient, par suite, imposables à la taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.).

**B.O.I. lié :** B.O.I. 3 A-7-06 du 16 juin 2006.

Le Chef de Service,

Jean-Pierre LIEB

- 1 -

3 novembre 2010

3 507093 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

Version imprimée: I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Version en ligne : I.S.S.N. 2105 2425

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : CDFiP

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

17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

**Décision du Conseil d'Etat du 27 janvier 2010, n° 299113, 8° et 3° s.-s.,  
S.A.R.L. Les jardins de Beauce c. / Ministre.**

**T.V.A. : champ d'application – subventions – subventions complément de prix – subventions octroyées par des collectivités locales afin de favoriser l'implantation d'une entreprise.**

**B.O.I. lié : B.O.I. 3 A-7-06.**

**DECISION DU CONSEIL D'ETAT (extrait) :**

« [...] Considérant qu'aux termes du 1 de l'article 256 du code général des impôts : Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel ; qu'aux termes du 1 de l'article 266 du même code, pris pour la transposition en droit interne du paragraphe 1-a) de l'article 11 A de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil des communautés européennes du 17 mai 1977 : La base d'imposition est constituée : a. Pour les livraisons de biens, les prestations de service (...) par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations... ;

Considérant, en premier lieu, qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, par un protocole d'accord conclu en 1993 entre la commune de Chartres, la SARL LES JARDINS DE BEAUCE et la société Muller Bem, la commune s'est engagée à mettre à la disposition de cette dernière société, dans le cadre du projet d'implantation de cette entreprise sur son territoire et moyennant des contreparties en termes d'investissements et d'emplois, un terrain d'une superficie globale de 15 hectares devant être cédé à l'indivision constituée entre les sociétés Auxicomi et Batiroc Centre à charge pour cette indivision de signer un contrat de crédit-bail avec la SARL LES JARDINS DE BEAUCE et a accordé à cette indivision une subvention exceptionnelle d'équipement de 12 360 000 F ; que le Comité de Développement Economique d'Eure-et-Loir (Codel), a, par une convention de bonification, conclue le 13 septembre 1993 avec la société Auxicomi, crédit bailleur, la SARL LES JARDINS DE BEAUCE, crédit preneur, et la société Muller Bem, sous-locataire des bâtiments, accordé à la société Auxicomi une subvention en annuités de 23 600 000 F, portée en 1995 par avenant à 24 440 000 F, correspondant à une bonification annuelle d'intérêts pendant dix ans sur l'emprunt souscrit par cette dernière en vue de financer une partie du coût de la construction de l'immeuble ; que, par cette convention, la société Auxicomi s'est engagée à rétrocéder intégralement cette bonification par imputation sur les loyers de crédit-bail à la SARL LES JARDINS DE BEAUCE, laquelle s'est engagée à répercuter l'effet de l'aide du Codel dans le montant du loyer facturé à la société Muller Bem ; que, par une convention conclue le 6 décembre 1993 entre la région Centre, la société Auxicomi, la SARL LES JARDINS DE BEAUCE et la société Muller Bem, la région s'est engagée à verser à la société Auxicomi une somme de 4 260 000 F afin de contribuer au financement de l'opération de crédit-bail ; que, par cette convention, la société Auxicomi s'est engagée à déduire intégralement l'apport de la région de l'assiette servant au calcul des loyers de crédit-bail et la SARL LES JARDINS DE BEAUCE, qui a donné mandat à la société Auxicomi de percevoir, en sa qualité d'organisme relais, la participation de la région, s'est engagée à répercuter au profit de la société Muller Bem les effets de cette participation sur les loyers que cette dernière aura à lui payer en tant que sous-locataire ; qu'en jugeant qu'il ressortait des stipulations de ces conventions que les subventions de la commune de Chartres et de la région Centre et la bonification d'intérêts octroyée par le Codel avaient été versées ou consenties par ces personnes publiques aux fins d'obtenir une réduction d'un égal montant des loyers mis à la charge de la société Muller Bem, la cour, qui a examiné compte tenu de sa finalité l'opération dans son ensemble, s'est livrée à une appréciation souveraine de ces stipulations qu'elle n'a pas dénaturées ; qu'en jugeant que ces sommes, quelles qu'aient été leurs modalités de versement, étaient 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 taxe sur la valeur ajoutée, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ; que si l'arrêt mentionne que les subventions de la commune et de la région étaient destinées à couvrir une partie du coût de la construction et que la bonification d'intérêt portait sur un emprunt souscrit par la société Auxicomi en vue de financer une partie du coût de la construction de l'immeuble, la cour n'a pas, en portant cette mention dans l'exposé des faits, estimé que ces sommes devaient être regardées comme des subventions d'équipement non soumises à cette taxe et, par suite, n'a pas entaché son arrêt de contradiction de motifs ;

Considérant, en deuxième lieu, que la SARL LES JARDINS DE BEAUCE soutient à titre subsidiaire que, si les sommes en cause devaient être regardées comme des subventions directement liées au prix de ses opérations imposables, la cour ne pouvait retenir les relations contractuelles existant entre les personnes publiques et les sociétés Auxicomi et Batiroc Centre mais devait prendre en compte la convention qu'elle avait conclue avec son crédit bailleur, lequel était le bénéficiaire de ces sommes, et qu'elle ne pouvait ainsi, sans

méconnaître les principes de proportionnalité et de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée, juger que l'assujettissement à cette taxe était justifié alors qu'elle n'avait pas reçu ces sommes mais percevait directement seulement les loyers de la société Muller Bem ; que ce moyen est nouveau en cassation et, par suite, irrecevable ;

Considérant, enfin, qu'en jugeant que la SARL LES JARDINS DE BEAUCE ne pouvait se prévaloir des énonciations du paragraphe n° 150 de l'instruction administrative 3 CA-94 du 8 septembre 1994 et des paragraphes n° 24 et 25 de la documentation administrative de base référencée sous le n° 3 D 1711, dans sa version à jour au 2 novembre 1996, selon lesquelles les subventions d'équipement définies comme étant des subventions qui sont, au moment de leur versement, allouées pour le financement d'un bien d'investissement déterminé, ne sont pas imposables et la subvention doit être affectée directement à l'acquisition d'une immobilisation. Ne sont pas considérées comme des subventions d'équipement les versements destinés à financer des remboursements d'emprunts contractés pour l'acquisition d'une immobilisation (...) dès lors que, si les sommes litigieuses avaient contribué au financement de la construction d'un immeuble industriel, elles ne pouvaient être regardées comme ayant été affectées directement à l'acquisition d'une immobilisation, la cour, après avoir jugé que ces sommes étaient directement liées au prix de sous-location de l'immeuble, n'a pas commis d'erreur de droit ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la SARL LES JARDINS DE BEAUCE n'est pas fondée à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ;

#### D E C I D E :

Article 1<sup>er</sup> : Le pourvoi de la SARL LES JARDINS DE BEAUCE est rejeté [...] ».

•

#### NOTA :

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.

La particularité de cette affaire résidait dans le fait que 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 en effet 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 la Cour administrative d'appel de Nantes<sup>1</sup>, qui a souverainement apprécié, sans les dénaturer, les faits de l'espèce, avait pu considérer, sans commettre d'erreur de droit, qu'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..

Il résulte en effet d'une jurisprudence bien établie que les subventions sont imposables à la T.V.A. lorsque leur versement constitue, soit la contrepartie d'une livraison de biens meubles corporels ou d'une prestation de services réalisée à titre onéreux par le bénéficiaire au profit de la partie versante (lien direct)<sup>2</sup>, soit le complément de prix de telles opérations versé par un tiers au vendeur ou au prestataire de services<sup>3</sup>.

En l'espèce, 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

<sup>1</sup> C.A.A. Nantes 25 septembre 2006, n° 03NT01027 et 05NT00271, 1<sup>er</sup> ch., S.A.R.L. Les jardins de Beauce.

<sup>2</sup> C.J.C.E. 8 mars 1988 aff. 102/86, Appel and pear development council ; C.E. 6 juillet 1990, n° 88224, Sect., Comité pour le développement industriel et agricole du choletais « Codiac ».

<sup>3</sup> C.J.C.E. 22 novembre 2001, aff. 184/00, 3<sup>ème</sup> ch., Office des produits wallons (O.P.W.) ; C.J.C.E. 15 juillet 2004, aff. 495/01, 2<sup>ème</sup> ch., Commission c./ Finlande.

répercute sur le montant des loyers facturés à la S.A. Muller Bem. Ainsi, comme l'avait jugé la Cour administrative d'appel de Nantes, 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..

A cet égard, il est précisé que, dans ses conclusions, le rapporteur public avait relevé que, si les subventions litigieuses avaient été directement versées au bénéficiaire, la S.A. Muller Bem, elles n'auraient pas été imposables faute de pouvoir établir, d'une part, l'existence d'un lien direct avec une livraison de biens meubles corporels ou une prestation de services rendue au profit de la partie versante, d'autre part, qu'elles constituaient le complément du prix des propres opérations imposables à la T.V.A. de la société à l'égard de ses clients ; les subventions étant alors situées hors du champ d'application de la T.V.A..