

TVA – Détermination du droit à déduction

1 – Schéma de raisonnement

1.1– Un raisonnement en trois temps

Pour déterminer s'il existe un droit à déduction de la TVA grevant le coût d'une dépense, le point nodal ne se trouve pas en amont de cette dernière mais à son aval.

En d'autres termes, ce qui importe, ce sont moins les modalités de financement d'une dépense que la connaissance précise de la façon dont elle est utilisée.

Pourquoi ?

Tout simplement, parce que :

- 1^{er} temps, **après avoir pris naissance** (c'est le cas de toute dépense supportée par un assujetti agissant en tant que tel),
- **le droit à déduction ne peut être ouvert**, 2^{ème} temps, **que si la dépense entretient un lien direct et immédiat avec une opération taxée**, ou si l'on préfère ouvrant droit à déduction¹,
- et que, 3^{ème} temps, **l'étendue de ce droit est déterminée, en vertu des principes régissant la TVA, par l'utilisation qui est faite des biens et services acquis.**

La jurisprudence communautaire apporte un éclairage précieux en ce domaine (cf. notamment [les arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes du 11 juillet 1991 Lennartz aff. C-97/90, du 15 janvier 1998 Ghent Coal Terminal aff. C-37/95 et du 8 juin 2000 Brigitte Bretsohl aff. C-400/98](#)).

Concrètement, et en se gardant de trop entrer dans la technique fiscale, cela signifie au titre d'une dépense exposée par un assujetti à la TVA :

- qu'aucun droit à déduction de la TVA n'est ouvert si la dépense est étrangère à la réalisation d'opération(s) soumise(s) à cet impôt ou d'opération(s) assimilée(s), c'est-à-dire d'opération(s) exonérée(s) en application de règles de territorialité,
- que le droit à déduction est ouvert et qu'il est :
 - intégral lorsque la dépense concourt exclusivement à la réalisation d'opérations taxées ou assimilées ;

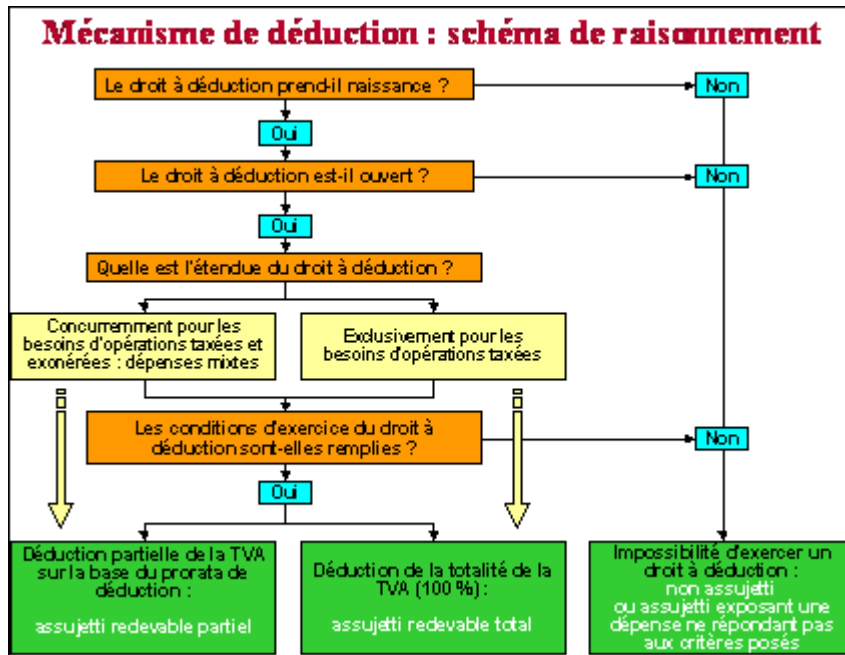
¹ Sont visées les opérations effectivement soumises à la TVA ainsi que les opérations assimilées, en particulier les opérations exonérées de TVA en application de règles de territorialité et qui ouvrent droit à déduction (ex. les exportations, les livraisons intracommunautaires, les prestations de services dans certaines situations).



- partiel lorsque la dépense est utilisée concurremment pour la réalisation d'opérations taxées et d'opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction. Dans ce cas, on parle dans le jargon de la TVA de **dépense mixte**.

Le droit à déduction ainsi déterminé doit ensuite être justifié au moyen d'une facture originale ([CGI, art. 271.II.1et 2](#)).

Le schéma ci-dessous synthétise les principes venant d'être exposés.



1. 2- Un raisonnement exclusif de toute différence entre assujettis accomplissant une même activité

La TVA est un impôt dit réel en ce qu'il porte sur les choses indépendamment de la situation personnelle du consommateur. Sa caractéristique est donc de frapper l'utilisation des ressources, c'est-à-dire la dépense ou la consommation finale de biens ou de services par des personnes physiques ou morales.

Subséquent, la TVA atteint de la même façon toutes les dépenses analogues des biens et services consommés quelle que soit la qualité des personnes qui les exposent. Ainsi, en particulier, est inopérant le fait qu'il s'agisse ou non d'un assujetti à la TVA.

Le poids que pèse réellement cette taxe comprise dans le prix réglé au fournisseur est également le même pour toutes les personnes concernées qui se trouvent placées dans une situation identique. En d'autres termes, pour ce qui concerne les assujettis à la TVA accomplissant une activité analogue, les règles à mettre en œuvre pour apprécier la



déductibilité de la TVA grevant les dépenses supportées en amont sont nécessairement les mêmes.

Par exemple, à cet égard, s'agissant de l'exercice d'une activité de recherche, il appartient aux EPSCP et aux EPST d'appliquer uniformément les règles prévues par la réglementation.

En effet, bien que rappelé par le BOI 3 A-4-08 dans son renvoi 1 quant au champ d'application de la TVA, ce principe vaut également, bien entendu, pour le droit à déduction² comme pour tous les autres domaines permettant de calculer l'impôt (territorialité, fait générateur et exigibilité, base d'imposition, taux).

1. 3 – Un raisonnement répondant aux spécificités des travaux de recherche

Il paraît utile d'appeler l'attention sur la substance que portent les points 11 et 16 de l'instruction précitée en matière de recherche.

Il n'est pas rare qu'un programme ou qu'un projet de recherche s'étale sur plusieurs années et que, partant, des dépenses soient exposées tout au long de la période concernée bien en amont de l'exploitation économique de résultats issus des travaux menés.

S'agissant de la TVA, la question cruciale qu'il convient de se poser est de savoir si les travaux de recherche se rattachent à un projet se caractérisant par la potentialité de déboucher, à terme, sur des résultats pouvant être valorisés sur un plan commercial ou industriel (par exemple, un ou des brevets donnant lieu à cession, concession de licence d'exploitation...).

Selon la réponse, les règles applicables sont les suivantes.

Réponse négative

Les dépenses d'acquisition des biens et services n'entretiennent aucun lien direct et immédiat avec des opérations taxées et l'établissement exécutant lesdits travaux se trouve alors effectivement dans la position du consommateur final et doit, dès lors, supporter le poids de l'impôt que constitue la TVA grevant le coût de ces biens.

En se plaçant sur un terrain métaphorique, la TVA est une chaîne et un établissement public d'enseignement supérieur et de recherche placé dans cette situation en représente le dernier maillon.

Ce peut être le cas, par exemple, lorsque que les travaux de recherche se traduisent par la publication, dans une revue spécialisée, d'un article d'un enseignant-chercheur concerné par leur exécution, ou par la vente d'un ouvrage, et que celui-ci perçoit, le cas échéant, en contrepartie des droits d'auteur. L'établissement auquel appartient l'enseignant-chercheur ne tire, quant à lui, aucune recette des travaux de recherche.

² D'ailleurs, l'atteste l'utilisation, tout au long de l'instruction, du terme générique « établissements » pour désigner indifféremment les EPSCP et les EPST ainsi que le prévoit ce même renvoi.



Réponse positive

C'est le cas, par exemple, lorsque, contrairement à la situation exposée ci-dessus, l'ouvrage dont il est question est mis en vente par un service spécifique de l'établissement, tel qu'un service de presses universitaires, l'établissement intervient alors en tant qu'opérateur intermédiaire, ou dit autrement, il n'est pas le dernier maillon de la chaîne (celui-ci correspondant par exemple au particulier qui achètera l'ouvrage et en sera le consommateur final, redevable réel de la TVA réclamée par l'établissement, lui-même étant alors le redevable légal).

Cette modalité d'intervention est également avérée lorsqu'il est répondu par l'affirmative à la question relative à la finalité de valorisation des travaux de recherche dont il est fait état ci-dessus.

En effet, les dépenses engagées correspondent à des **dépenses dites préparatoires**.

Le principe en est que peut être déduite la TVA au titre de dépenses supportées (équipement et fonctionnement) avant même que puissent être réellement identifiées les opérations taxées à la réalisation desquelles, à terme, elles sont destinées potentiellement. Opérations qui, au demeurant, viendront valider le potentiel d'exploitation industrielle et/ou commerciale dégagé au moment de l'engagement de ces dépenses.

Concrètement, il s'agit de dépenses nécessaires au lancement d'une entreprise au sens générique du terme (production de biens ou de services marchands), et en cela est visé tout projet, de recherche en particulier, ayant vocation à aboutir à la réalisation effective d'opérations directement liées à ces dépenses. **C'est parce que de telles dépenses préparatoires caractérisent en elles-mêmes une activité économique au sens de la TVA, au stade initial de son accomplissement par une personne agissant indépendamment** (CGI, art. 256 A transposant en droit interne l'article 9.1 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006) **que le droit à déduction de la TVA grevant leur coût est ouvert lorsque le projet entretient *ab initio* un lien avec des opérations taxées**. Ce lien est dit direct et immédiat en ce que, respectivement, chaque dépense n'est exposée que pour ce type d'opérations sans qu'aucune autre opération autonome - au sens de la TVA - et exonérée ne vienne s'interposer, s'intercaler ([l'arrêt de la CJCE du 6 avril 1994, BLP Group, aff. C-4/94](#) est éclairant à cet égard).

Il convient d'ajouter qu'il n'est pas fait de distinction entre la recherche fondamentale et la recherche appliquée en matière de TVA et qu'est inopérant le fait que les dépenses soient financées par des fonds publics ne donnant pas lieu à collecte de TVA car il n'est pas exigé une concomitance entre la TVA déduite et TVA collectée.

Seuls des éléments objectifs, tangibles doivent être pris en compte, lesquels doivent reposer sur des éléments circonstanciés à analyser au cas par cas. Par exemple, au titre du PCRD, le fait, attesté par les conventions signées par les parties prenantes, que les travaux de recherche sont exécutés dans le cadre d'un consortium comprenant des entreprises du secteur marchand est de nature à conférer une valeur probante quant à l'objectif, s'attachant au projet concerné, de réaliser à terme des opérations traduisant une valorisation des résultats issus de ces travaux ; à l'évidence de telles entreprises attendent un "retour sur l'investissement" et ne sont pas philanthropiques. De même, lorsqu'une aide est versée par un organisme pour financer un programme de recherche ayant pour



finalité un transfert technologique, il peut être considéré que les travaux inhérents à ce programme sont destinés à produire des résultats auxquels s'attachent potentiellement une valorisation commerciale ou industrielle.

C'est en ce sens que doivent être lus les points 11 et 16 du BOI 3 A-4-08 (BOI venant compléter à ce titre le **BOI 3 D-4-99**). Cette instruction s'inscrit, à cet égard, dans le sillage de la fiche conçue par l'Amue deux ans avant sa publication (cf. [http://www.amue.fr/fileadmin/amue/dossiers/valorisation/-Fiche TVA- Depenses preparatoires 2 ajout BOI 3 A-4-08 .pdf](http://www.amue.fr/fileadmin/amue/dossiers/valorisation/-Fiche_TVA-Depenses_preparatoires_2_ajout_BOI_3_A-4-08.pdf)).

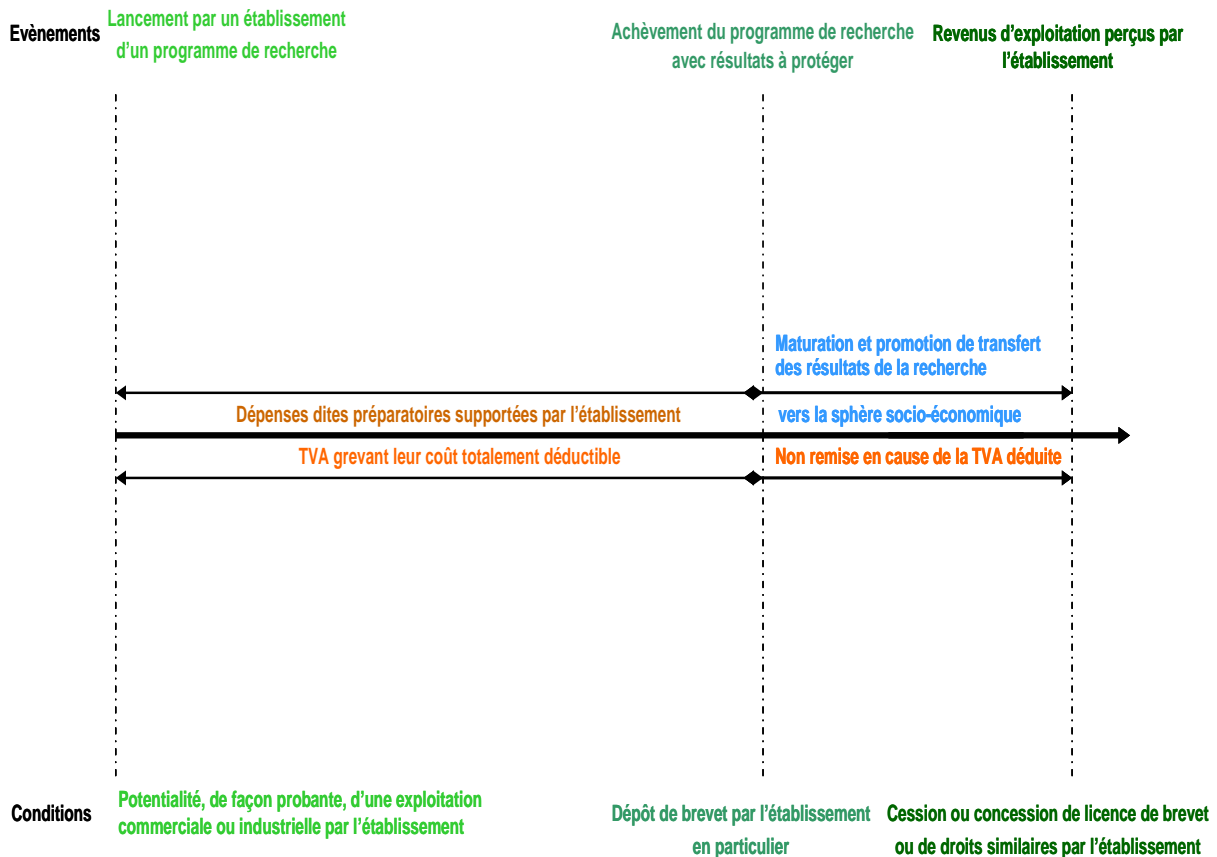
Le droit à déduction ainsi exercé est, en principe, définitivement acquis (CGI, ann. II, art. 207-I).

Ce n'est que si le projet capote (par exemple, les travaux de recherche sont interrompus avant même qu'ils aient pu déboucher sur de quelconques résultats et, à tout le moins, avant la fin de la période considérée comme incompressible au départ du projet) que **la technique de correction du droit à déduction doit être mise en oeuvre pour les immobilisations** (CGI, ann. II, art. 207-II ; cf. le BOI 3 D-1-07, points 24 et 30 et s). Cela dit, encore faut-il que la valeur économique des biens, au sens de la TVA (5 ans pour les biens meubles corporels et 20 ans pour les immeubles), n'ait pas été totalement consommée et que les biens concernés ne soient plus utilisés pour la réalisation d'opérations taxées dans un autre cadre que celui mis en place primitivement (par exemple, investissements affectés exclusivement au programme de recherche qui échoue, qualifiés de "non récupérables" dans les annexes au contrat communiqué).

En cas d'échec lequel, en matière de recherche, plane en permanence, les conséquences au regard de la TVA (correction de la déduction initiale), sont prévues au second paragraphe du point 16 de l'instruction du 13 juin 2008 déjà citée.

Enfin, s'il existe, à terme, des résultats issus des travaux de recherche menés mais que ceux-ci ne trouvent pas acquéreur (par exemple, aucun entrepreneur n'achète ou ne souhaite bénéficier d'une licence sur un ou plusieurs brevets déposés par l'établissement), il ne peut pas être considéré qu'il y a échec. Dès lors, la technique de correction du droit à déduction n'est pas applicable puisque les dépenses engagées continuent dans ce cas d'entretenir un lien direct et immédiat avec des opérations potentiellement soumises à la TVA (cession ou concession de brevets, ou d'autres droits similaires, proposés sur le marché à l'instar de tout bien ou service offert par une entreprise du secteur marchand en attendant de trouver un acquéreur ou un preneur).

Le schéma ci-après illustre ces propos.



2 – Modalités d'exercice du droit à déduction

Eu égard à ce qui précède, **se limiter à apprécier l'exercice du droit à déduction sur le seul fait qu'une dépense soit nécessaire à l'exploitation d'un assujetti n'est pas pertinent ou, à tout le moins, pas suffisant.**

Certes, cette condition doit être remplie mais elle doit se combiner avec la condition de réalisation d'opérations taxées. D'ailleurs, la condition de la nécessité est implicitement comprise dans cette dernière condition. Au passage, on peut observer que les nouvelles dispositions relatives aux modalités d'exercice du droit à déduction entrées en vigueur depuis le 1er janvier 2008 ne mentionnent plus expressément, contrairement à l'ancien article 230 de l'annexe II au CGI, que la TVA n'est déductible que si les biens et services acquis par un assujetti sont nécessaires à son exploitation.

Qui plus est, ces nouvelles modalités conduisent, en application de l'article 205 de cette même annexe, à déterminer impérativement, pour chaque dépense, la TVA déductible en proportion d'un **coefficient de déduction** tenant compte de son degré d'utilisation pour des opérations ouvrant droit à déduction. Or, concrètement, ce coefficient est le produit de trois coefficients dont le calcul montre bien la relativité de la condition de nécessité (CGI, ann. II, art. 206).



2.1– Le coefficient d'assujettissement

Ce coefficient permet, lorsqu'il reçoit une valeur de zéro, d'écarter de toute déduction de TVA, les dépenses utilisées exclusivement pour la réalisation d'une activité placée hors du champ d'application de cet impôt, c'est-à-dire qui confère à la personne concernée la qualité de non-assujetti. Parmi ces dépenses, se trouvent non seulement celles qui se rapportent à une activité professionnelle de ce type (par exemple, exploitation d'un musée ou d'un monument historique pour les universités) mais également celles qui ne revêtent absolument pas un tel caractère et qui ne sont dès lors, *ipso facto*, absolument pas nécessaires à l'activité (l'exploitation) de la personne qui en supporte le coût en ce sens qu'elles ne sont pas exposées dans l'intérêt de ladite activité (engagées pour des besoins autres que ceux de l'entreprise concernée ; question de fait ; à titre d'exemple, cf. l'arrêt du Conseil d'Etat du 6 mars 2006, n° 281034).

2.2– Le coefficient de taxation

Le deuxième coefficient, dénommé coefficient de taxation, ne présente un intérêt pratique qu'au titre des dépenses ayant un coefficient d'assujettissement qui n'est pas égal à zéro - dans le cas contraire, au final le coefficient de déduction est nécessairement égal à zéro, sort de tout produit d'une multiplication lorsque l'un des nombres à multiplier a une valeur de zéro - et permet de traduire le principe suivant lequel, parmi les opérations imposables (c'est-à-dire situées dans le champ d'application de la TVA), seules celles qui ouvrent droit à déduction donnent la possibilité de récupérer la TVA grevant le coût des dépenses utilisées pour leur réalisation. La valeur de ce coefficient de taxation peut varier dans une fourchette comprise entre zéro et un.

On voit bien ici que ce n'est pas parce qu'une dépense est nécessaire à l'exploitation économique d'un assujetti que, automatiquement, la TVA y afférente est entièrement déductible. Encore faut-il, ainsi que l'énonce expressément l'article 271-II.1 du CGI, transposant en droit interne l'article 168 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, que les biens et services acquis soient utilisés pour les besoins d'opérations taxées ou, si l'on préfère, d'opérations ouvrant droit à déduction, c'est-à-dire que leur soit attaché un coefficient égal à l'unité.

2.3– Le coefficient d'admission

Le troisième coefficient est cité ici à titre subsidiaire puisqu'il ne dépend pas de l'accomplissement d'une activité. Cela dit, qualifié d'admission, ce coefficient, reflet des exclusions du droit à déduction prévues par la réglementation, vient tout de même corroborer le fait qu'une dépense nécessaire à l'exploitation d'un assujetti peut ne pas donner lieu à déduction de la TVA comprise dans son coût.