

Document de référence



septembre 2008

Avertissement

Le présent document est destiné à apporter aux personnels des établissements d'enseignement supérieur et de recherche les principaux éléments de connaissance utiles à la compréhension du mécanisme de fonctionnement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et, partant, de leur donner les moyens d'appliquer correctement les règles qui régissent cet impôt.

Il s'agit donc avant tout d'un document d'étude spécialement adapté à cet objectif dont le contenu s'articule entre les notions de base nécessaires à une bonne appréhension de la matière et des cas pratiques (exemples et exercices) reposant sur des situations concrètes propres à ce type d'établissements aux fins d'illustrer l'exposé théorique.

De plus, un glossaire figure en annexe. En effet, bien que le présent recueil ait pour objet, non pas d'approfondir une matière fiscale, mais d'adapter les caractéristiques techniques de la TVA de manière à les rendre accessibles à des non-spécialistes, il n'est pas possible de s'affranchir totalement de la terminologie très précise qui s'attache à cet impôt.

En outre, à l'appui des documents ainsi mis à la disposition de la Communauté universitaire, toute personne exerçant des fonctions au sein d'un établissement ayant la qualité d'adhérent à l'Amue peut avoir recours à l'adresse électronique que l'Agence a créée tout spécialement pour recueillir les questions afférentes à la fiscalité dans son ensemble et, bien entendu, à la TVA en particulier : fiscalite@amue.fr.

Les réponses apportées sont ensuite mutualisées au bénéfice de l'ensemble des adhérents de l'Agence au moyen d'un dossier Internet disponible sur le site de l'Agence, consacré à la valorisation des opérations marchandes et comportant une rubrique dédiée à la fiscalité (<http://www.amue.fr/finances/metier/valorisation/>).

L'objet de ce dossier est, en effet, de permettre à la communauté universitaire d'avoir recours à un gisement d'informations en y faisant figurer, outre les réponses apportées aux questions posées au moyen de l'adresse électronique visée ci-dessus, un corpus spécifique à chacun des impôts dont peut être redevable un EPSCP. C'est pourquoi, en plus d'être un petit clin d'œil à la communauté scientifique, ledit dossier se dénomme « **GEINOME** » pour Gisement d'Échanges et d'Informations sur les Opérations Marchandes des Établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.

Enfin, les développements qui suivent ne peuvent, en aucun cas, être mis en avant pour interpréter, et a fortiori contredire, les textes législatifs et réglementaires ainsi que la doctrine administrative exposés dans la documentation officielle de l'administration fiscale (instructions publiées au Bulletin officiel des impôts et documentation de base administrative).

Introduction et plan de la formation

Comme il a été dit précédemment, le présent document est un document d'étude visant à répondre aux attentes des personnels des établissements publics d'enseignement supérieur.

Il ne s'agit pas d'étudier en détail toutes les règles qui régissent la TVA, pas plus que de rendre experts en TVA les lecteurs.

Dans ces conditions, ce document s'attache tout spécialement à communiquer les fils conducteurs du raisonnement à suivre en matière de TVA.

L'objectif est avant tout de donner aux personnels des établissements concernés les moyens d'être en mesure de connaître sans ambiguïté le mode de fonctionnement de cet impôt et de faire face aux problèmes pratiques qu'ils peuvent rencontrer dans l'exercice de leurs fonctions.

Dans ce cadre, certains points ne seront pas abordés.

Cela étant, les éléments figurant dans ledit document, à articuler avec les instructions de l'administration fiscale énonçant les règles de TVA applicables aux universités¹, sont de nature à permettre à ces personnels de cerner les questions susceptibles de se poser et de mener une réflexion de manière pertinente.

Par suite, il est proposé d'examiner successivement :

- le calcul de la **TVA brute ou collectée**. Cette première partie conduira à aborder les questions relatives au champ d'application, à la territorialité, au fait générateur et à l'exigibilité, à la base d'imposition et au taux applicable ;
- les modalités d'exercice du droit à déduction. Cette seconde partie énoncera les grands principes en application desquels est déterminée la **TVA déductible** ;
- les cas particuliers des subventions et des livraisons à soi-même ainsi que des unités mixtes de recherche au travers de fiches spécifiques.

Afin de permettre au lecteur d'approfondir, s'il l'estime nécessaire, certains points développés dans ce guide, il est fait référence aux articles du Code Général des Impôts (CGI), aux instructions fiscales publiées au Bulletin officiel des impôts (BOI) ainsi qu'aux jurisprudences nationale et communautaire.

¹ Publiées au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-9-93 du 17 septembre 1993 et au bulletin officiel de la comptabilité publique sous les références n° 94-014M9 du 8 février 1994, n° 95-119-M9 du 6 novembre 1995, n° 02-027-M9 du 27 mars 2002, circulaire interministérielle du 8 décembre 2003 ayant pour objet la mise en œuvre du moratoire relatif à la TVA résultant d'une décision ministérielle prise à la fin de l'année 2001. Ces documents sont en ligne sur la page consacrée à la TVA dans le dossier Internet « Valorisation/GEINOME » que l'Amue a créé sur son site : <http://www.amue.fr/Dossier/Valorisation/Fiscalite-TVA-CorpusJuridique.aspx>

Sommaire général

Qu'est-ce que la TVA ?	7
1^{ère} partie : Calcul de la TVA collectée.....	15
Le champ d'application.....	19
Les règles de territorialité	57
Fait générateur et exigibilité	95
La base d'imposition.....	107
Les taux de TVA.....	117
2^{ème} partie : Calcul de la TVA déductible	131
Le mécanisme de déduction	133
Les corrections de la déduction initiale.....	191
3^{ème} partie : fiches des cas particuliers	229
Lexique en matière de TVA.....	275



Pièce maîtresse du système français des taxes sur le chiffre d'affaires², la taxe sur la valeur ajoutée (en abrégé : TVA) est un impôt à fort rendement puisqu'il représente environ 45% des ressources budgétaires de l'Etat (en 2001 : 105,95 milliards d'euros).

Avant d'étudier précisément son mode de fonctionnement, il paraît utile de s'arrêter quelques instants sur les éléments qui caractérisent cet impôt.

Un rapide aperçu historique permettra ensuite de constater que la TVA, d'origine nationale, est devenue un impôt communautaire.

A. Les caractères de la TVA

Après avoir exposé globalement les caractères généraux de la TVA, nous nous pencherons sur ceux d'entre eux qui méritent quelques précisions supplémentaires.

1. Présentation sommaire des caractéristiques de la TVA

La TVA se définit comme un impôt :

- sur la consommation : elle frappe 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 ;
- réel : elle porte sur les choses, indépendamment de la situation personnelle ou de la qualité du consommateur ;
- indirect : elle est **payée au Trésor**, non pas directement par le consommateur final (redevable réel), mais **par les entreprises** de toute nature qui assurent la production de biens et la fourniture de services (redevables légaux) ;
- reposant sur le mécanisme des paiements fractionnés : aux divers stades du circuit économique, chaque redevable :
 - calcule et facture à son client la TVA due sur ses ventes ou prestations de services (TVA collectée) ;
 - déduit de cet impôt (TVA collectée) la TVA comprise dans le coût des dépenses supportées pour réaliser ces ventes ou prestations de services (TVA déductible) ;
 - ne verse au Trésor que la différence entre la taxe collectée auprès des clients et la taxe déductible au titre des dépenses ;
- neutre dans les circuits économiques : la taxation est **unique** en ce que la charge fiscale globale grevant un bien ou un service à la fin du processus de production ou de distribution correspond exactement à la TVA calculée sur le prix de vente réclamé au

² L'appellation générale de « taxes sur le chiffre d'affaires » recouvre des prélèvements effectués au profit de l'Etat, de budgets annexes ou de certains organismes professionnels et présentant les caractères d'impôts réels et d'impôts indirects (ex : taxe sur certaines dépenses de publicité due par toute personne assujettie à la TVA, redevance sur l'édition de librairie, redevance reprographique perçues au profit du Centre national du livre).



consommateur, quel que soit le nombre de transactions intervenues dans le processus antérieur au stade d'imposition.

2. Précisions

2.1 Le caractère indirect de la TVA

La TVA a pour vocation de peser sur le consommateur final.

Toutefois, la mise en place d'un système de taxation directe poserait deux grandes difficultés :

- chaque consommateur serait dans l'obligation de déclarer ses achats, avec ce que cela poserait, au demeurant, comme problèmes pour organiser en pratique un tel système ;
- impossibilité d'obliger les particuliers à gérer leur budget sur la base d'une comptabilité avec pour corollaire l'absence de contrôle de leurs déclarations.

C'est pourquoi, le législateur a élaboré un système suivant lequel il appartient au vendeur de recouvrer l'impôt. On parle alors de taxation indirecte.

Il s'ensuit que le montant de la TVA calculé sur le prix d'une vente ou d'une prestation de services est incorporé à ce prix réclamé au bénéficiaire de l'opération (client), ce qui confère au vendeur la qualité de collecteur d'impôt.

Ce dernier doit ensuite reverser la taxe correspondante au Trésor public, obligation légale qui fait de lui un redevable.

Ce dispositif permet de pallier les inconvénients que nous venons d'évoquer. En effet, le nombre des interlocuteurs du Trésor est très largement diminué puisqu'il existe moins de vendeurs que d'acheteurs. En outre, les vendeurs étant dans la plupart des cas des entreprises, il est possible de les astreindre à tenir une comptabilité conforme à la réglementation applicable en la matière et, partant, de contrôler de manière tangible leurs déclarations.

Il s'ensuit que deux notions doivent être nettement distinguées :

- celle de redevable légal qui concerne toute personne qui collecte et reverse au Trésor public la TVA ;
- celle de redevable réel qui s'applique au consommateur, lequel se présente comme le véritable contribuable dès lors qu'il s'appauvrit du montant de la taxe comprise dans le prix qu'il règle à son fournisseur.

Nous verrons plus loin que les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche présentent, selon les cas, ces deux qualités.

2.2 La notion de taxe unique

La TVA est un impôt unique en ce qu'elle frappe chaque vente de biens ou chaque prestation de services une seule fois, sur sa seule *valeur finale*.

En d'autres termes, quel que soit le nombre de transactions comprises dans le processus de production ou de distribution antérieure à la consommation finale, l'imposition effective n'intervient qu'à ce dernier stade. C'est pour cela que l'on parle de la chaîne de TVA.

Il est à noter, cependant, que cela ne signifie pas que les consommations intermédiaires ne donnent pas lieu à taxation. En effet, il est procédé à une collecte de la TVA au niveau de chaque consommation intermédiaire sur la valeur qui est ajoutée par la personne qui assure la vente ou la prestation (d'où l'appellation de taxe sur la valeur ajoutée).

Une telle collecte (TVA collectée) est fractionnée. En effet, elle est égale non pas au montant brut de la taxe calculée sur le prix de vente réclamé au client mais à ce montant diminué de celui correspondant à la taxe acquittée (TVA déductible) en amont aux différents fournisseurs. La TVA est donc une taxe unique à paiement fractionné.

Par suite, au terme du cycle de production ou de distribution, la TVA augmente le prix acquitté par le consommateur final uniquement à concurrence du montant déterminé à raison du taux fixé par la loi. Les opérateurs économiques réalisant des opérations taxées ne supportent pas, quant à eux, le poids de cet impôt.

C'est pourquoi on parle de neutralité fiscale du système de TVA, principe dont la garantie est essentielle pour le bon fonctionnement de ce système.



Ce qu'il faut retenir

Le redevable légal :

- **calcule la TVA exigible** sur ses ventes ou sur ses prestations de services ;
- **déduit du montant correspondant** le montant de la TVA ayant grevé les éléments constitutifs du prix de revient de ses opérations taxées ;
- **ne verse au Trésor public que la différence ou bénéficie, dans le cas où la taxe déductible est supérieure à la taxe collectée, d'un crédit de TVA pouvant donner lieu à remboursement sous certaines conditions.**

Le redevable réel de la TVA est le consommateur final. C'est, en effet, lui qui supporte réellement le poids de cet impôt.



B. Aperçu historique

1. Contexte national

Les taxes sur le chiffre d'affaires sont apparues en France au lendemain de la première guerre mondiale et ont fait, depuis lors, l'objet d'aménagements successifs pour aboutir à la mise en place d'un système de taxation généralisée des opérations dont la TVA est l'élément pivot.

Les principales étapes de cette évolution sont les suivantes.

1920 : Création d'une taxe générale sur le chiffre d'affaires.

1937 : Une taxe unique à la production se substitue à cette taxe.

1948 : La taxe à la production est perçue selon le système des paiements fractionnés, dans lequel chaque producteur était redevable de la taxe sur le montant total de ses ventes, sous déduction – avec décalage d'un mois – de la taxe ayant grevé l'achat des produits qui bénéficiaient précédemment de la suspension (déduction "physique" : seules les marchandises et les matières premières ouvrent droit à déduction).

1954 : Institution, au lieu et place de la taxe à la production, de la TVA applicable essentiellement au secteur industriel. Parallèlement, est introduite une extension des déductions qui se traduit par la possibilité d'opérer, en plus des déductions physiques, des déductions financières (concernent les frais généraux et les investissements).

1963 : Organisation de la fiscalité immobilière et application de la TVA aux opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles d'habitation.

1968 : Généralisation de la TVA (loi du 6 janvier 1966) aux secteurs de la distribution, de l'artisanat et des services.

2. Contexte communautaire

1977 : Adoption de la sixième directive dite "d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires" qui a fixé les règles de détermination d'une assiette uniforme de la TVA.

La mise en place d'une taxe unique sur le chiffre d'affaires était sous-tendue par la poursuite de deux objectifs principaux :

- d'une part, rechercher une base commune pour calculer la contribution versée par les Etats membres pour alimenter le budget communautaire (ce que l'on appelle communément les ressources propres) ;
- d'autre part, obvier aux distorsions de concurrence entre les entreprises établies dans la Communauté européenne.

1979 : Entrée en vigueur en France, au 1^{er} janvier de cette année, des dispositions de la sixième directive.

Cela a notamment entraîné l'extension du champ d'application de la TVA aux activités libérales.

1989 : adoption de la dix-huitième directive avec pour effet la suppression de certaines exonérations.

1991 : directive du 16 décembre de cette année déterminant le régime applicable depuis le 1^{er} janvier 1993 aux opérations intracommunautaires.

Ce régime transitoire, dans le cadre duquel est maintenue l'exigibilité de la TVA dans l'Etat dans lequel l'acquéreur est établi, devait s'appliquer initialement jusqu'au 31 décembre 1996.

Il a cependant fait l'objet d'une prorogation et cessera de s'appliquer dès l'adoption d'un régime définitif reposant, en principe, sur l'imposition dans l'Etat membre d'origine des biens et services.

1994 : adoption de la septième directive modifiant le régime des biens d'occasion, des œuvres d'art et des objets de collection ou d'antiquités.

2001 : directive 2001/115/CE du 20 décembre 2001 relative à la facturation, commentée en matière de TVA dans une instruction publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence « numéro spécial 3 C.A n° 136 du 7 août 2003 » (une présentation par l'Amue des principales règles issues du dispositif mis en place en matière de facturation est disponible à l'adresse suivante : <http://www.amue.fr/ActU/Actu.asp?Id=683&Inst=Amue>).

2002 : directive 2002/38/CE du 7 mai 2002 modifiant la sixième directive pour ce qui concerne le lieu d'imposition à la TVA des services de radiodiffusion et de télévision ainsi que les services fournis par voie électronique. Elle est commentée dans une instruction publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-3-03. Cette directive a également un impact au regard du taux de TVA applicable à la documentation électronique.

2006 : le **28 novembre 2006**, le Conseil de l'UE a adopté la directive [2006/112/CE](#). A partir du 1^{er} janvier 2007, la sixième directive TVA est remplacée par cette nouvelle directive, qui codifie les dispositions actuelles sans modifier la législation en vigueur (JOUE L 347 du 11 décembre 2006).



3. Contexte enseignement supérieur et recherche

1979 : La sixième directive dite "d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires" adoptée en 1977 entre en vigueur en France et s'applique à tous les opérateurs économiques donc y compris aux établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche notamment pour les prestations de recherche qu'ils facturent à des tiers (cf. instruction 80-190M9-1 du 2 décembre 1980).

1993 : L'instruction 3 A-9-93 du 17 septembre 1993 publiée au bulletin officiel des impôts définit le "Régime de TVA applicable aux établissements publics d'enseignement".

1994 : L'instruction n° 94-014M9 du 8 février 1994 (annexe 2 : instruction commune Service de la législation fiscale et Direction générale de la comptabilité publique n°1314 du 7 janvier 1994) réactualise les modalités d'application de la réglementation en matière de TVA.

1995 : L'instruction n° 95-119-M9 du 6 novembre 1995 apporte des informations complémentaires en matière de TVA suite à une décision de justice.

2002 : L'instruction n° 02-027-M9 du 27 mars 2002 apporte des compléments d'information sur les dispositions contenues dans l'instruction commune de 1994 mentionnée ci-dessus.

2003 : circulaire interministérielle du 8 décembre 2003 et circulaire n°2004-042 du 27 février 2004 (MEN- DAF) publiée au bulletin officiel n°10 du 4 mars 2004 ayant pour objet la mise en œuvre du moratoire relatif à la TVA résultant d'une décision ministérielle prise à la fin de l'année 2001 ([cf. annexe 2](#)).

2005 : note DAF-B/N° 0042 du 12 décembre 2005 du ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche apportant des précisions sur la compensation dont bénéficie les EPST consécutivement à leur mise en conformité à la réglementation applicable en matière de TVA. ([cf. annexe 3](#)).

*

Ces documents sont en ligne sur la page consacrée à la TVA dans le dossier Internet « Valorisation/GEINOME » que l'Amue a créé sur son site :

<http://www.amue.fr/Dossier/Valorisation/Fiscalite-TVA-CorpusJuridique.aspx>



1^{ère} partie

Calcul de la TVA collectée

Quand on parle de TVA collectée (ou TVA brute), il faut bien voir qu'il s'agit d'une expression générique qu'il convient de décortiquer.

Ce faisant, on est amené à se pencher sur la nature de chacune des catégories d'opérations effectuées avec pour corollaire la mise en œuvre d'un schéma de raisonnement qui s'impose en matière de TVA.

Cette manière de procéder revêt ici d'autant plus d'acuité que les établissements publics d'enseignement supérieur ont pour vocation de réaliser des opérations de nature diverse.

Ainsi, toute opération doit conduire à se poser successivement plusieurs questions permettant de se demander :

- tout d'abord si celle-ci se situe ou non dans le champ d'application de la TVA,
- et, ensuite, dans l'affirmative si cette opération doit être ou non imposée.

De ce dernier point découle, en cas de réponse positive, une autre série de questions permettant de savoir :

- à quel moment l'opération doit être imposée effectivement (fait générateur/exigibilité),
- sur quel montant (assiette ou base d'imposition),
- et à quel taux.

C'est l'étude de ces différentes questions relatives au calcul de la TVA collectée qui vous est proposée maintenant.

En arrivant au terme de ce premier schéma de raisonnement, nous verrons qu'une autre série de questions doit être posée pour déterminer le montant de la TVA déductible (objet de la seconde partie).

Le champ d'application



Sommaire

Précisions générales.....	22
A. Opérations situées dans le champ d'application de la TVA et imposées.....	24
1. Les opérations imposables par nature	24
1.1 Les notions de livraisons de biens, de prestations de services et d'acquisitions intracommunautaires	25
1.2. La notion d'opérations effectuées à titre onéreux	30
1.3 Les notions d'assujetti et d'activité économique	33
2. Les opérations imposables par disposition expresse de la loi.....	39
2.1 Les livraisons à soi-même.....	39
2.2 Les importations	40
2.3 La cession d'un bien mobilier d'investissement usagé	40
2.4 La vente d'un immeuble sous condition	41
B. Opérations placées dans le champ d'application de la TVA mais non imposées	42
1. Les opérations exonérées.....	43
1.1 Présentation	43
1.2 Application aux établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche	43
2. La franchise en base.....	45
2.1 Périmètre de la franchise en base	45
2.2 Incidences de la franchise en base et option pour le paiement de la TVA.....	47
C. Opérations imposées sur option.....	49
1. L'intérêt de formuler une option.....	49
2. Application aux établissements publics d'enseignement supérieur de recherche	52
2.1 Modalités d'exercice et durée de l'option	54
2.2 Précisions	55

Précisions générales

Avant d'entrer dans le vif du sujet, il paraît utile de préciser que, si le système de TVA repose, bien évidemment, sur un ensemble de textes, issus pour la plupart de la sixième directive adoptée en 1977 et modifiée par la suite ainsi que nous l'avons vu, il n'en demeure pas moins que le juge, et notamment le juge communautaire, joue un rôle de premier plan quant à l'application de cet impôt.

En effet, les décisions de la **Cour de justice des communautés européennes (CJCE)** donnent un éclairage prééminent sur l'interprétation des principes généraux du système commun exposé dans la sixième directive³.

Il faut d'ailleurs noter que **le Conseil d'Etat (CE) a consacré la primauté du droit communautaire sur le droit interne** à la fin des années quatre-vingt⁴.

Dans ces conditions, il n'est pas exagéré de dire que **la TVA a évolué**, au cours de la décennie qui vient de s'écouler, principalement sous l'action des juges communautaire et national, ce qui confère à cette matière **un caractère prétorien indéniable**, comme nous allons le constater.

Au demeurant, cette intervention du juge n'est pas étrangère à l'obligation qui est faite, avec un accent encore plus fort que par le passé, d'être très rigoureux dans le choix des termes employés.

Pour preuve, la façon dont, par exemple, doivent être employés au sens de la TVA, depuis l'arrêt "SATAM" de la CJCE qui a fait beaucoup de bruit en son temps⁵, les mots "imposable" et "non imposable".

Les opérations imposables s'entendent de celles qui sont placées dans le champ d'application de la TVA, étant précisé qu'il peut s'agir d'opérations effectivement imposées à la TVA ou au contraire d'opérations qui échappent à cette imposition à raison d'une exonération dont elles bénéficient.

Quant aux opérations non imposables, il faut comprendre que ce sont les seules opérations qui sont situées hors du champ d'application de la TVA.

Par suite, il n'est pas possible de dire qu'une opération entrant dans la sphère de la TVA sans pour autant être imposée est une opération non imposable. C'est une opération imposable qui n'est pas imposée.

Autre illustration de la nécessité d'être précis quant aux termes employés : le vocable "chiffre d'affaires" s'est substitué au mot "recettes". Nous verrons les conséquences de cette substitution lorsque nous étudierons le droit à déduction et plus particulièrement la règle du prorata général.

Après ces considérations sémantiques⁶, il est temps de voir de quoi il retourne.

³ Tous les arrêts cités dans le présent document peuvent être consultés sur le site internet suivant : curia.eu.int/fr/index.htm tandis que les instructions publiées au bulletin officiel des impôts, auxquelles il sera fait référence, peuvent, quant à elles, être consultées sur le site : impots.gouv.fr (documentation/accéder à la base documentaire/bulletins officiels/mot clé : TVA)

⁴ Arrêts du 3 février 1989 « *Alitalia* » et du 20 octobre 1989 « *Nicolo* ».

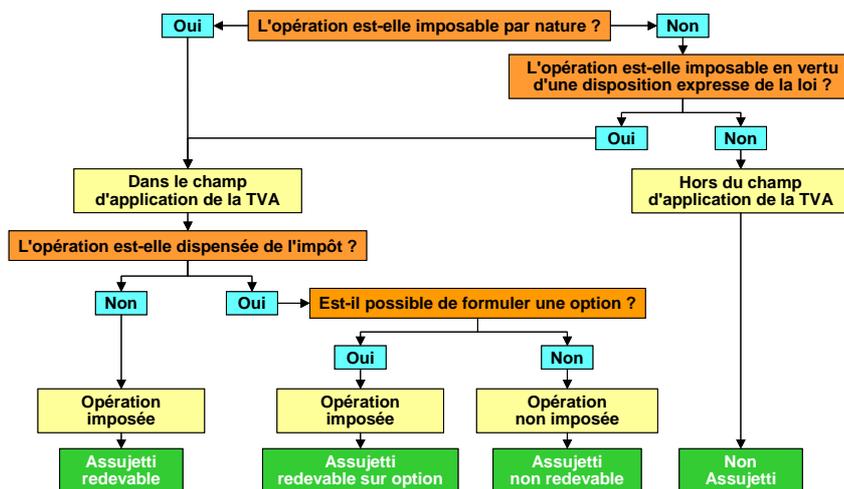
⁵ Arrêt du 22 juin 1993, (aff. C-333/91) suivi d'un arrêt du Conseil d'Etat du 18 mars 1994, *Sté Sofitam, ex-SA Satam*, la Haute Assemblée ayant posé la question préjudicielle à l'origine de la décision de la Cour de justice.

⁶ Il est rappelé que dans une instruction n°95-119-M9 du 6 novembre 1995 publiée au bulletin officiel de la Comptabilité publique, des précisions en ce sens ont été portées à la connaissance des agents comptables.



Pour connaître la nature d'une opération (imposable ou non), il faut se poser les bonnes questions. Ce schéma de raisonnement synthétise les questions que l'on doit se poser. Les éléments de réponse sont détaillés à chaque étape.

Champ d'application : schéma de raisonnement



A. Opérations situées dans le champ d'application de la TVA et imposées

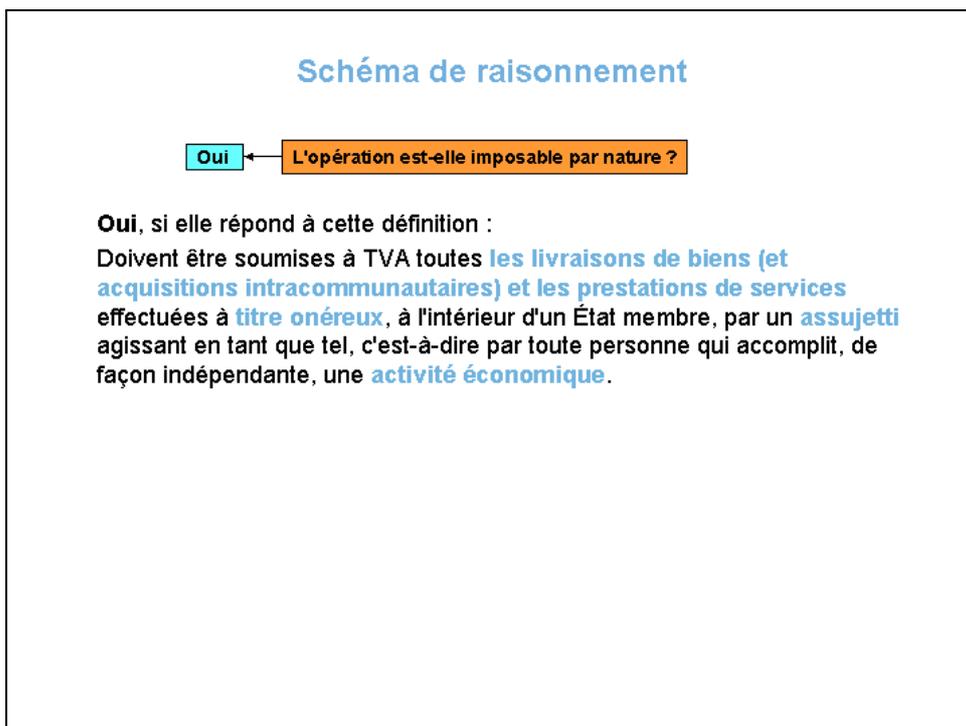
L'objet de la présente section est de définir les opérations imposables, c'est-à-dire les opérations situées dans le champ d'application de la TVA, ainsi que nous venons de le voir.

Les opérations imposables peuvent être classées en deux catégories (la première étant de beaucoup la plus importante) :

- les opérations imposables par nature ;
- les opérations imposables par disposition expresse de la loi.

Nous allons étudier ces deux catégories d'opérations.

1. Les opérations imposables par nature



Ces opérations sont visées à l'article 256-I du code général des impôts (CGI) qui dispose que "sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel" (transcription de l'article 2 §1 de la 6^{ème} directive).



Cet article doit être lu en combinaison avec les dispositions de l'article 256 A du même code qui précisent qu'un assujetti est une personne qui effectue de manière indépendante une activité économique (transposition de l'article 4 § 1 de la 6ème directive)⁷.

Il résulte de cette lecture combinée que **doivent être soumises à la TVA toutes les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux, à l'intérieur d'un Etat membre, par un assujetti agissant en tant que tel, c'est-à-dire par toute personne qui accomplit, de façon indépendante, une activité économique.**

Sont également soumises à la TVA **les acquisitions intracommunautaires de biens meubles corporels** effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel (CGI, art. 256 bis. I. 1°).

Toutes ces notions méritent, bien entendu, des précisions, étant fait observer que, selon la CJCE, la sixième directive établit un système commun de TVA fondé, notamment, sur une définition uniforme des opérations taxables⁸.

1.1 Les notions de livraisons de biens, de prestations de services et d'acquisitions intracommunautaires

Ces notions sont définies respectivement au II et au IV de l'article 256 du CGI (art. 5 et 6 de la sixième directive) et au I de l'article 256 bis de ce même code.

Une distinction doit être opérée entre les livraisons de bien et les prestations de services. Cette distinction revêt un intérêt pour l'application des dispositions régissant le lieu d'imposition, d'exigibilité et le taux de TVA ainsi que pour connaître le moment où le droit à déduction prend naissance (autant de sujets que nous verrons plus tard).

Il est à noter que, en application d'une jurisprudence constante de la CJCE, les termes d'une disposition de la sixième directive ne comportant aucun renvoi exprès au droit des Etats membres pour déterminer son sens et sa portée, doivent normalement trouver, dans toute la Communauté européenne, une interprétation autonome et uniforme en vue d'éviter des divergences dans l'application de la TVA d'un Etat membre à l'autre⁹. En tout état de cause, l'interprétation d'une notion propre au droit communautaire ne saurait être laissée à la discrétion de chaque Etat membre¹⁰.

⁷ Selon la jurisprudence de la CJCE, l'article 4 de la sixième directive assigne un champ d'application très large à la TVA, englobant tous les stades de la production, de la distribution et de la prestation de services (arrêts du 4 décembre 1990, aff. C-186/89, *Van Tiem*, (point 17) et du 26 juin 2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH*, aff. C-305/01 (point 42).

⁸ CJCE, arrêts du 26 juin 2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, aff. C-305/01 (point 38), du 21 avril 2005, *HE*, aff. C-25/03 (points 36 et 38) et du 12 janvier 2006, *Optiigen e.a.*, aff. C-354/03, C-355/03 et C-484/03 (point 36).

⁹ CJCE, arrêts du 27 novembre 2003, *Zita Modes*, aff. C-497/01 (point 34) et du 21 avril 2005, *HE*, aff. C-25/03 (point 63).

¹⁰ CJCE, arrêt du 1^{er} février 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, aff. 51/76, points 10 et 11.

Livraisons de biens

La livraison d'un bien s'entend de toute opération comportant **transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel** comme un propriétaire. On parle de Livraison d'un Bien Meuble Corporel (LBMC).

Un bien meuble s'entend d'un bien matériel qui présente le caractère physique de la mobilité. Cette définition est donc identique à celle qui est retenue en matière comptable.

En d'autres termes, sont visées les opérations qui emportent le transfert de toutes les prérogatives d'un propriétaire (droit d'user, de jouir et de disposer de la chose) comme, par exemple, la vente, l'échange d'un bien contre un autre bien ou encore les apports en société.

Il est à noter que l'électricité, le gaz, la chaleur, le froid et les biens similaires sont considérés comme des biens meubles corporels (CGI, art. 256 – II. 2°).

Est également considérée comme livraison de biens, la remise matérielle d'un bien meuble corporel en vertu d'un contrat de location-vente¹¹, d'un contrat de vente à tempérament assorti d'une clause différant le transfert de propriété jusqu'au paiement intégral du prix¹² ou d'un contrat de vente qui comporte une clause de réserve de propriété¹³ (; CGI, art. 256 – II. 3° c et d). La livraison intervient au sens de la TVA alors même que l'acquéreur n'est pas le propriétaire juridique du bien mais seulement l'utilisateur économique. Autrement dit, l'élément constitutif de la livraison est la remise matérielle du bien et l'opération concernée est soumise à la TVA lors de cette remise¹⁴.

En revanche, lorsqu'elle intervient à raison d'un contrat de crédit-bail ou de "leasing", la délivrance d'un bien meuble corporel n'est pas considérée comme une livraison de bien.

Ce type de contrat s'analyse, en effet, en une location assortie pour le preneur d'une simple faculté d'achat.

La location et la vente du bien usagé (si le preneur lève l'option et acquiert, par conséquent, le bien) sont soumises respectivement au régime d'imposition qui leur est propre (prestation de services, notion que nous étudierons après avoir fini la présente partie, et LBMC).

Pour le CE, l'opération consistant à fabriquer et à livrer un bien meuble corporel, est constitutive d'une livraison de biens meubles corporels, nonobstant la faiblesse de la valeur des matières premières dans son coût de réalisation et le caractère de contrat d'entreprise que revêt le marché conclu avec le client (CE 5 juin 2002, n° 204741, *SA Charrier*).

Prestations de services

Il n'existe pas de définition d'une prestation de services proprement dite.

¹¹ Prévoit qu'à l'expiration d'un contrat de louage, la propriété du bien loué sera transférée au locataire. La TVA est assise sur le montant cumulé des loyers prévus.

¹² Juridiquement parfaite dès l'échange des consentements des parties prenantes : accord sur la chose et le prix. La clause stipulant que le prix est payable à terme ou à tempérament n'a aucune incidence sur la validité de la vente, laquelle doit être soumise à la TVA lorsque la livraison est effectuée. Mais si le contrat est assorti d'une clause différant le transfert de propriété jusqu'au paiement intégral du prix, la livraison ne coïncide plus avec ce transfert. Dans ce cas, il y a lieu de prendre en considération la remise matérielle du bien.

¹³ Comporte une clause différant le transfert de propriété à l'acheteur jusqu'au paiement intégral du prix.

¹⁴ CJCE, arrêt du 8 février 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise (SAFE)*, aff. C-320/88 (points 6 à 9).



Dès lors, les opérations qui ne constituent pas, ou qui ne sont pas assimilées à des livraisons de biens meubles corporels, sont considérées comme des prestations de services.

Autrement dit, les prestations de services sont définies en négatif ou si l'on préfère "a contrario" de la définition positive des livraisons de biens.

Constituent, par exemple, des prestations de services :

- les opérations de location de biens meubles ou immeubles ;
- les opérations de réparation et d'entretien ;
- les travaux d'études, de recherche et d'expertise ;
- la cession d'un logiciel spécifique (c'est-à-dire non fabriqué en série)¹⁵
- d'une manière générale toutes les opérations qui relèvent du louage d'industrie ou du contrat d'entreprise par lequel une personne s'oblige à exécuter, moyennant une rémunération déterminée ou en échange d'un autre service, un travail quelconque ou à réaliser des opérations qui donnent lieu à la perception de sommes de nature diverse (primes, participations, redevances). A titre d'exemple on peut citer les opérations comportant transfert de propriété telles que les travaux immobiliers (travaux de construction) et la cession ou concession de biens meubles incorporels (droits, brevets, marques de fabrique, etc.).

Cela dit, il est parfois difficile, en pratique, de classer une opération dans l'une ou l'autre catégorie.

Ainsi, les travaux d'installation relèvent à la fois de la vente pour la fourniture des matériels et de la prestation de services pour leur pose.

De même, il convient de distinguer la réparation qui a le caractère d'une prestation de services (le bien concerné reste un bien d'occasion) de la rénovation et de la transformation qui se traduisent par la création d'un bien neuf et doivent dès lors être regardés comme des opérations de livraison de biens.

Dans de telles situations où la séparation n'apparaît pas clairement, seul un examen au cas par cas peut permettre de se prononcer précisément.

¹⁵ Alors que la cession d'un logiciel standard (fabriqué en série et pouvant être acquis par tous les clients et être utilisés par eux après une installation et une formation limitée) est considérée comme une livraison de bien meuble corporel exception faite des cas où :

- le contrat s'analyse comme une cession de droit d'auteur,
- la cession intervient en l'absence de support matériel (transmission par télématique par exemple).

Dans ces deux cas, l'opération constitue une prestation de services (cf. documentation administrative 3A2143 n°65 et suivants).

Le téléchargement (fourniture et mise à jour) de logiciels, standards ou spécifiques, correspond à un service électronique (cf. l'instruction publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-3-03 et précisions apportées à propos des règles de territorialité au 3 du B).

Dans un arrêt du 27 octobre 2005, Levob, aff.C-41/04, la CJCE a jugé :

- que doivent être considérées comme une prestation unique aux fins de la TVA l'opération consistant pour un assujetti à fournir à un consommateur un logiciel standard précédemment développé et commercialisé et enregistré sur un support ainsi que l'opération d'adaptation ultérieure de ce logiciel aux besoins spécifiques de cet acquéreur et ce, même si ces deux opérations donnent lieu au paiement de prix distinct (points 26 et 30) ;
- qu'une telle prestation unique doit être qualifiée de « prestation de services » lorsqu'il apparaît que l'adaptation en cause n'est ni mineure, ni accessoire, mais qu'elle revêt au contraire un caractère prédominant (point 30).

Cf. également la fiche de cas particulier figurant dans le dossier Internet de l'AMUE Valorisation/GEINOME (http://www.amue.fr/Dossier/Valorisation/Docs/Fiche3_logiciels.pdf).

Néanmoins, il paraît raisonnable de dire que l'examen de la situation peut être mené à la lumière d'indices permettant d'apprécier, notamment, quelle est l'opération qui prédomine, c'est-à-dire si l'une n'est pas une composante de l'autre.

C'est le cas par exemple pour l'opération de fourniture de repas et de boisson qui n'est en réalité qu'une composante d'une opération globale au sein de la quelle les prestations de services dominant largement (mise à disposition d'une infrastructure comportant une salle de restauration avec dépendance, mobilier et vaisselle). En effet, la Cour de justice des Communautés européennes a jugé que la fourniture de repas n'est que le résultat d'une série de services. ¹⁶

Acquisitions intracommunautaires

Conformément aux dispositions de l'article 256 bis du CGI, les acquisitions intracommunautaires de biens meubles corporels sont soumises à la TVA.

Est considérée comme une acquisition intracommunautaire, l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié en France - ou transporté par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte - à destination de l'acquéreur, à partir d'un autre Etat membre de la Communauté européenne (CGI, art. 256 bis. I.3°).

Ainsi que le prévoit l'article 258 C du CGI, le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens meubles corporels est réputé se situer en France lorsque les biens se trouvent **en France au moment de l'arrivée** de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur. C'est donc en l'occurrence la TVA française qui s'appliquera (cf. infra le 2.1 du A des règles de territorialité).

Enfin, sont exonérées de TVA, les acquisitions intracommunautaires de biens dont la livraison en France ou l'importation serait exonérée (par exemple, organes, sang et lait humains ; CGI, art. 262 ter. II.1° **et 2°**).

¹⁶ CJCE, Aff. C-231/94, arrêt du 2 mai 1996 "*Faaborg-Gletting Linien*"



Ce qu'il faut retenir

1. Est considéré comme livraison de bien, le transfert de la **propriété juridique ou l'événement permettant l'utilisation économique** d'un bien meuble corporel.
2. Les opérations qui ne peuvent pas être regardées comme des livraisons de biens sont considérées comme des prestations de services.
3. Cette distinction revêt un intérêt pour l'application des dispositions régissant le lieu d'imposition, l'exigibilité, le taux de TVA ainsi que pour connaître le moment où le droit à déduction prend naissance.
4. Les acquisitions intracommunautaires de biens meubles corporels sont soumises à la TVA sous réserve des cas d'exonération expressément prévus par la loi.

1.2. La notion d'opérations effectuées à titre onéreux

Pour être imposables, c'est-à-dire ainsi que nous l'avons vu pour être placées dans le champ d'application de la TVA, les livraisons de biens meubles corporels et les prestations de services doivent être effectuées à titre onéreux.

Les opérations effectuées à titre onéreux s'entendent de celles qui se traduisent par l'existence d'une contrepartie directe, quelle qu'en soit la nature (somme d'argent ou échange de biens ou de services) ou la valeur. **Est sans incidence le fait que ces opérations soient effectuées avec ou sans but lucratif, avec ou sans bénéfice.**

Il en résulte que doivent être soumises à la TVA les livraisons de biens meubles corporels et les prestations de services effectuées à prix coûtant ou même à perte¹⁷.

La CJCE a été amenée à la fin des années quatre-vingt à préciser la notion d'opération effectuée à titre onéreux¹⁸.

Pour ce faire, elle lui a substitué une autre théorie : **le critère du lien direct**.

Elle a, en effet, jugé "qu'il doit exister un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue" pour qu'une opération puisse être soumise à la TVA.

Cela signifie qu'**une opération n'est pas taxable en l'absence d'un lien direct** entre celui qui fournit le service et son bénéficiaire, c'est-à-dire entre la fourniture d'un service et la contrepartie reçue.

Un lien direct n'est caractérisé que si deux conditions sont cumulativement remplies :

- la prestation de services doit être rendue à un bénéficiaire déterminé, c'est-à-dire que **l'opération doit procurer un avantage au client** (par commodité de langage, on parle d'avantage ou de service individuel ou individualisable);
- le niveau de **cet avantage individuel doit être en relation avec le prix payé** par le client au fournisseur.

Bien évidemment, **l'exigence d'un lien direct concerne tout autant les livraisons de biens que les prestations de services.**

Pour bien comprendre ce concept, il convient d'apporter les précisions suivantes.

La première condition doit être interprétée à la l'aune de la jurisprudence du Conseil d'Etat.

En effet, la CJCE laisse le soin aux juridictions nationales de vérifier la façon dont doivent être réglées les questions qui leur sont soumises au regard des critères mis en avant par la jurisprudence communautaire.

La fourniture d'un avantage est satisfaite lorsqu'il existe un engagement exprès d'une personne de fournir un bien ou un service déterminé à la personne qui en assure le financement ou à défaut

¹⁷ Il est à noter que l'analyse faite en matière de TVA ne préjuge en aucune manière la validité du schéma mis en place au regard des autres réglementations applicables, comme par exemple celle ayant trait au droit de la concurrence.

¹⁸ Arrêt du 8 mars 1988, *Apple and Pear Council*, aff.102/86.



lorsqu'une action a été entreprise ou que des moyens ont été mis en œuvre permettant d'établir un engagement de cette nature. L'existence de cet engagement repose donc sur des éléments de droit¹⁹ ou de fait²⁰, étant précisé que le prix n'est pas nécessairement acquitté par le bénéficiaire de la prestation de services ou de la livraison de biens, comme nous le verrons en étudiant la question des subventions (cf. la fiche subventions figurant dans la troisième partie ; notion de subventions directement liées au prix).

Quant à la seconde condition, il est à noter que **la relation requise existe alors même que le prix ne correspond pas à la valeur économique du bien ou du service**. En effet, ce qui est requis c'est une relation nécessaire mais pas forcément équivalente entre le niveau des avantages retirés par le bénéficiaire du service ou de la vente et la contre-valeur qu'il verse au prestataire ou au vendeur.

L'existence de cette seconde condition ne fait pas de doute lorsqu'un prix est fixé dans le cadre de relations définies par un contrat proprement dit, les statuts d'une association, etc.

La relation entre le prix et le service peut, du reste, exister alors même que l'opération est effectuée à perte (elle existe donc lorsque l'opération est effectuée à prix coûtant).

Toutefois, **lorsque le prix** est fixé à un niveau très inférieur à celui du marché et dans des conditions telles qu'il **constitue en fait une libéralité**, l'opération correspondante ne se situe pas dans le champ d'application de la TVA en raison de l'absence de lien direct et, par suite, l'opération n'est pas imposable.

Il en va de même évidemment pour une opération effectuée à titre gratuit²¹.

La somme perçue en contrepartie de l'opération réalisée peut également être fixée de manière forfaitaire. Ainsi, la CJCE a jugé que le lien direct existe entre les cotisations forfaitaires qu'une association sportive réclame annuellement à ses membres et la mise à disposition, de manière permanente, d'installations sportives et des avantages y afférents. Ces cotisations constituent la contrepartie de prestations de services même s'il ne s'agit pas de prestations ponctuelles effectuées à la demande des membres et alors même que les installations en question ne sont pas, ou pas régulièrement, utilisées par les membres²².

En revanche, La Cour a jugé qu'une société de personnes qui admet un associé en contrepartie du versement d'un apport en numéraire n'effectue pas envers celui-ci une prestation de services à titre onéreux et que la même conclusion s'impose pour ce qui concerne l'émission d'actions dans le but de réunir des capitaux (accroître le patrimoine de l'entreprise en se procurant un capital supplémentaire)²³.

L'analyse menée au regard de la TVA ne préjuge en aucun cas de celle qui prévaudrait à la lumière des principes régissant les autres réglementations (droit de la concurrence par exemple).

¹⁹ Il découle de la jurisprudence de la CJCE qu'une prestation de services n'est effectuée à titre onéreux, au sens de l'article 2 de la sixième directive, et n'est dès lors taxable, que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire (point 14 de l'arrêt du 3 mars 1994, *Tolsma*, aff. C-16/93, point 45 de l'arrêt du 5 juin 1997, *SDC*, aff. C-2/95 et point 47 de l'arrêt du 26 juin 2003, *MKG*, aff. C-305/01).

²⁰ CE, arrêt du 6 juillet 1990, *Comité pour le développement industriel et agricole du Choletais*, « CODIAC ».

²¹ CJCE, arrêt du 1^{er} avril 1982, *Hong-Kong Trade Development Council*, aff. 89/81, points 9 et 10 et 3 mars 1994, *R.J. Tolsma*, aff. C-16/93, point 12.

²² CJCE, arrêt du 21 mars 2002, *Kennemer Golf & Country Club*, aff. C-174/00.

²³ CJCE, arrêt du 26 juin 2003, *KapHag*, aff. C-442/01 et du 26 mai 2005, *Kretztechnik AG*, aff. ; C-465/03.



Ce qu'il faut retenir

1. Une opération est effectuée à titre onéreux que s'il existe un lien direct entre une prestation de services ou une livraison de biens et le prix payé par le client.
2. Ce lien direct suppose :
 - d'une part un avantage individuel au bénéfice de l'acquéreur du service ou du bien
 - d'autre part, une relation entre cet avantage et le prix versé au prestataire ou au vendeur. Cette relation ne reflète pas nécessairement la valeur normale de l'opération (par exemple opération se traduisant par une perte). Elle existe en cas de vente à prix coûtant.
3. La notion d'opération effectuée à titre onéreux utilisée en TVA est indépendante d'un objectif lucratif ou de la réalisation d'un bénéfice.



1.3 Les notions d'assujetti et d'activité économique

Ainsi que nous l'avons vu, la notion d'assujetti vise les personnes qui effectuent, d'une façon **indépendante**, une **activité économique**.

Pour être complet, il faut ajouter que la **notion d'assujetti est indépendante des buts ou des résultats de cette activité, du statut juridique de ces personnes, de leur situation au regard des autres impôts et de la forme ou de la nature de leur intervention**²⁴.

Selon la CJCE, la qualité d'assujetti doit, pour répondre à une définition uniforme, être appréciée exclusivement sur la base des critères énoncés à l'article 4 de la sixième directive²⁵.

Les activités économiques sont, quant à elles, "toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. **Est notamment considérée comme une activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence**" (art. 4§2 de la sixième directive transcrit à l'article 256 A du CGI).

Si l'on veut résumer ce qui vient d'être exposé, on peut dire que la qualité d'assujetti résulte de l'exercice, de manière indépendante, d'une des activités économiques mentionnées à l'article 256 A du code général des impôts.

Autrement dit, les deux notions – assujetti et activité économique – vont de pair et doivent, par conséquent, être examinées de manière concomitante²⁶.

Pour ce faire, il y a lieu, encore une fois, de se référer à la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes et du Conseil d'Etat.

Sous cet éclairage, il est possible d'avancer les points suivants.

²⁴ CJCE, arrêt du 12 septembre 2002, *Commission c/ Grèce*, aff. C-260/98 (point 26). Dans cet arrêt, la Cour souligne que l'analyse des définitions des notions d'assujetti et d'activités économiques met en évidence l'étendue du champ d'application couvert par la notion d'activités économiques et son caractère objectif, en ce sens que l'activité est considérée en elle-même, indépendamment de ses buts ou de ses résultats (cf. également l'arrêt du 12 janvier 2006, *Optigen e.a.*, aff. C-354/03, C-355/03 et C-484/03, points 43 et 44). Qui plus est, la question de savoir si une opération est effectuée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal est sans aucune pertinence pour déterminer si elle constitue une livraison de biens ou une prestation de services et une activité économique (CJCE, arrêts du 21 février 2006, *University of Huddersfield Higher Education corporation*, aff. C-223/03, point 51 et *Halifax plc*, aff. C-255/02, point 59). **Toute pratique abusive, telle que l'abus de droit** (fraudes ou manœuvres ayant pour objet d'éviter l'impôt en utilisant des constructions juridiques qui, bien qu'apparemment régulières, ne traduisent pas le véritable caractère des opérations réalisées), **visant à obtenir un avantage fiscal contraire à l'objectif qui s'attache aux dispositions de la sixième directive n'en est pas moins interdite en matière de TVA** (arrêt précité du 21 février 2006, *Halifax*, point 70, 74 et 75). S'agissant des conséquences au regard des droits à déduction, cf. le 2 du A de la deuxième partie.

²⁵ CJCE, arrêts du 4 décembre 1990, *Van Tiem*, aff. C-186/89 (point 25) et du 21 octobre 2004, *Banque Bruxelles Lambert SA (BBL)*, aff. C-8/03 (point 37).

²⁶ CJCE, arrêt du 3 mars 2005, *I/S Fini H*, aff. C-32/03, point 19

Le caractère de permanence des recettes signifie que les opérations doivent présenter un lien suffisant avec l'exercice d'une activité économique

Cela implique, en principe, que les opérations revêtent un caractère habituel et, partant, qu'elles sont réalisées de manière répétitive.

Par suite, la personne qui effectue à titre occasionnel une opération économique n'a pas, en principe, la qualité d'assujetti.

Toutefois, un acte unique peut être regardé comme se rattachant à une activité économique dans la mesure où il s'inscrit dans le circuit économique de production et de distribution de biens ou de services.

Assurément, nous sommes dans le domaine de l'appréciation *in concreto*, formidable terreau pour la jurisprudence.

Ainsi, selon la CJCE, si un bien ne peut être utilisé que pour les besoins d'une exploitation exclusivement économique, ce seul fait suffit, en règle générale, pour qu'il soit admis que son propriétaire l'exploite pour les besoins d'activités économiques et, par conséquent, pour réaliser des recettes ayant un caractère de permanence²⁷.

"En revanche, si un bien est, en raison de sa nature, susceptible d'être utilisé tant à des fins économiques que privées, il conviendra d'analyser l'ensemble des conditions de son exploitation pour déterminer s'il est utilisé en vue d'en retirer des recettes présentant effectivement un caractère de permanence²⁸".

En définitive, la cour considère que le concept d'« exploitation », visé au § 2 de l'article 4 de la sixième directive, se réfère, conformément aux exigences du principe de neutralité du système commun de TVA, à toutes les opérations visées à l'article 2 de la sixième directive, quelle que soit leur forme juridique²⁹.

La CJCE a également jugé que la simple prise de participations financières dans une entreprise ne constitue pas une exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence parce que l'éventuel dividende, fruit de cette participation, résulte de la simple propriété du bien³⁰ (cf. ci-après).

S'agissant du Conseil d'Etat, il y a lieu de relever qu'il a jugé qu'est un assujetti, une personne, effectuant à titre occasionnel une opération attachée aux activités économiques comprises dans le champ d'application de la TVA.

C'est le cas lorsqu'un inventeur cède un brevet à titre onéreux, quel que soit le mode de rémunération et alors même qu'il n'en retire qu'une recette unique.

²⁷ CJCE, arrêt du 26 septembre 1996, *Enkler*, aff. C-230/94 (point 27).

²⁸ CJCE, arrêt du 26 septembre 1996, *Enkler*, aff. C-230/94 (point 27).

²⁹ CJCE, arrêts du 21 octobre 2004, *BBL*, aff. C-8/03 (point 36) et du 21 avril 2005, *HE*, aff. C-25/03 (point 39).

³⁰ CJCE, point 15 de l'arrêt du 6 février 1997, *Harnas & Helm*, aff. C-80/95 et arrêt du 26 juin 2003, *KapHag*, aff. C-442/01



Il existe, en effet, un lien suffisant entre l'exercice d'une activité commerciale et la cession d'un brevet pour que cette opération soit considérée comme une activité économique au sens de la sixième directive.

Certes, il s'agit d'une opération intellectuelle (conception par l'auteur).

Mais, elle n'en est pas moins comparable, à l'instar de ce qui se passe pour une profession libérale, à une opération économique³¹.

NOTA : En principe, une université réalise exclusivement des opérations relevant d'une activité économique. Toutefois, certaines de ces opérations n'ont pas de vocation commerciale (par exemple : activités d'enseignement et les opérations qui leurs sont étroitement liées).

Cela étant, il paraît utile d'apporter des précisions au regard de l'exploitation d'un musée ou d'un monument historique et d'un parc botanique ou zoologique par un établissement d'enseignement supérieur.

L'exploitation de musées et de monuments historiques

Elle constitue une activité économique placée dans le champ d'application de la TVA. Corrélativement, le chiffre d'affaires issu d'une telle activité doit être soumis à cet impôt, conformément aux dispositions combinées des articles 256 et 256 A. du code général des impôts.

Néanmoins, lorsqu'elle est exercée par une personne morale de droit public, une exploitation de cette nature constitue une activité éducative ou culturelle au titre de laquelle cette personne n'est pas considérée comme un assujetti à la TVA en application de l'article 256 B. de ce même code qui transpose en droit interne l'article 4 § 5 de la sixième directive. Les recettes correspondantes ne sont donc pas passibles de la TVA.

Ce régime est sous-tendu par le fait que la décision de visiter un musée ou un monument déterminé est fondée avant tout sur l'intérêt porté aux oeuvres présentées ou à l'édifice concerné. Dès lors, il peut être présumé qu'il n'existe pas de distorsions de concurrence, condition sine qua non posée par l'article 256 B. précité pour le non-assujettissement (Doc. adm., série 3 A 121, n° 17 et 3 A 3141, n° 26 et suivants).

Il est à noter que les règles qui viennent d'être exposées ne s'appliquent qu'aux activités spécifiques des musées et des monuments historiques. Par suite, seules les recettes provenant des droits d'entrée et celles qui peuvent y être assimilées (droits perçus pour photographier, filmer ou reproduire les objets des musées ou des monuments), ainsi que les subventions complétant le financement de ces activités ne supportent pas la TVA.

En revanche, les activités accessoires qui sont exercées parallèlement à l'activité d'exploitation du musée doivent être soumises à la TVA dans les conditions de droit commun. Il en va ainsi de celles qui ne peuvent pas être regardées comme relevant de l'activité de services éducatifs ou culturels au sens de l'article 256 B. du CGI (location de salles aménagées, exploitation de bars et buvettes, etc.), comme de celles qui sont taxables en application du second alinéa de ce même article (vente de cartes postales, photographies, reproductions, moulages, etc.).

³¹ Arrêt du 20 octobre 2000, *Cambon*. Dans un arrêt du 20 octobre 2005, n° 01-1550, *René M*, la CAA de Lyon a jugé que constitue une opération relevant d'une activité économique placée dans le champ d'application de la TVA « le fait, pour le titulaire d'un contrat d'agent commercial de céder un contrat à titre onéreux, quel que soit le mode de rémunération de ladite cession et alors même qu'il n'en aurait retiré qu'une recette unique ».

L'exploitation d'un parc botanique ou zoologique

Sur le plan des principes, elle correspond à une activité économique à soumettre à la TVA conformément à l'article 256 du code général des impôts.

La circonstance qu'une personne morale de droit public assure cette exploitation conduit, toutefois, à examiner cette question au regard des principes posés à l'article 256 B du code précité, tels que ceux-ci sont commentés par l'administration fiscale. Il convient, en particulier, de s'attacher aux modalités d'exercice de l'activité concernée pour savoir si celle-ci est placée ou non dans le champ d'application de la TVA. A cet égard, il ressort de la documentation administrative qu'il existe, en cas d'exploitation d'un parc botanique ou zoologique, une présomption de concurrence directe avec les entreprises commerciales proposant des services similaires et que, partant, cette activité est, sauf circonstances particulières qui ne peuvent être appréciées que cas par cas, située dans le champ d'application de la TVA (Doc. adm., série 3 A 121 n°s 13 et 19). Par suite, les droits d'entrée correspondants doivent être imposés à la TVA (s'agissant du taux de TVA applicable, cf. infra).

Il est à noter que la notion de concurrence s'apprécie en fonction de critères qui, selon les cas, peuvent avoir pour effet de raisonner dans un cadre national. (Doc. adm., série 3 A 121 n° 8).

En tout état de cause, il paraît utile de se rapprocher du centre des impôts dont dépend l'établissement.

Il résulte de ce qui précède qu'un établissement public d'enseignement supérieur peut se trouver placé dans la situation d'un assujetti partiel à la TVA, c'est-à-dire d'une personne qui accomplit à la fois des activités situées dans le champ d'application de la TVA et d'autres qui au contraire sont placées hors de ce champ d'application lorsqu'il exploite un musée, un monument historique voire, le cas échéant, un parc botanique ou zoologique. Cette qualité se traduit par la nécessité de procéder à l'affectation précise de toutes les dépenses exposées et de déterminer la proportion d'utilisation de celles-ci pour la réalisation d'une part des activités placées dans le champ d'application de la TVA et d'autre part, de l'activité d'exploitation du musée située hors de ce champ d'application (CGI, ann. II, art. 207 bis). S'agissant des dépenses mixtes, la proportion d'utilisation doit être déterminée au moyen d'une clef de répartition.

Les modalités de mise en œuvre de ces règles sont précisées dans une instruction fiscale du 8 septembre 1994 publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 3 CA 94, numéro spécial (reprise dans la documentation administrative de base, série 3 D 16), à laquelle il convient de se reporter en tant que de besoin.

Enfin, pour ce qui concerne les conséquences sur l'exercice des droits à déduction, cf. le 1.1 du A du I et le 1.3 du C de la deuxième partie « calcul de la TVA déductible ».



Les personnes qui agissent de manière indépendante sont celles qui exercent une activité sous leur propre responsabilité et jouissent d'une totale liberté dans l'organisation et l'exécution des travaux qu'elle comporte.

A titre d'illustration, un salarié d'une entreprise ou d'une université ne peut pas être considéré comme un assujetti car il intervient dans le cadre d'un lien de subordination vis à vis de son employeur. Il n'agit donc pas de façon indépendante³².

Ainsi, un enseignant-chercheur d'université ne peut pas revêtir en tant que tel la qualité d'assujetti.

Les recettes perçues ne doivent pas résulter du simple exercice de la propriété

Sont visées les recettes obtenues dans les mêmes conditions qu'un particulier. Ainsi les opérations de perception de produits financiers s'analysent comme des actes de simple gestion patrimoniale et sont placées hors du champ d'application de la TVA. En effet, la perception des produits financiers résulte de la simple propriété du capital, c'est-à-dire que les produits ne sont que les fruits de cette propriété³³. Pour une université, il pourra s'agir des placements budgétaires ou de trésorerie (exemple : perception de dividendes ou de produits provenant de la détention d'obligations).

L'assujetti ne doit pas agir à titre privé

Un assujetti qui effectue une opération à titre privé n'agit pas en tant qu'assujetti et ne tombe pas sous le coup de la TVA ou dit autrement un assujetti doit agir "en tant que tel" pour qu'une opération puisse être soumise à la TVA³⁴.

Ne constitue pas, par exemple, une opération réalisée par un assujetti agissant en tant que tel, la vente par un assujetti d'une partie d'un immeuble qu'il exploite qui a été affectée dès l'acquisition à son usage privé³⁵ (cette partie d'immeuble n'est pas un bien professionnel).

En effet, il appert, au vu de plusieurs arrêts de la CJCE, que, en cas d'utilisation d'un bien d'investissement à des fins tant professionnelles que privées, l'intéressé a le choix, pour les besoins de la TVA, soit d'affecter ce bien en totalité au patrimoine de son entreprise, soit de le conserver en

³² Cf. le § 4 de l'article 4 de la sixième directive et arrêt du 6 novembre 2003 de la CJCE, aff. C-78/02 à C-80/02, *Karageorgou e.a.* (point 35).

³³ arrêts CJCE du 22 juin 1993, aff. C-333/91, *Sofitam [Satam]*, point 12 et du 6 février 1997, aff. C-80/95, *Harnas et Helm*, point 20

³⁴ CE, arrêt du 29 décembre 1995, *Sté Sudfer* et CJCE, arrêt du 8 mars 2001, *Laszlo Bakcsi*, aff. C-415/98.

³⁵ CJCE, arrêts du 4 octobre 1995, *Armbrecht*, aff. C-291/92 et du 14 juillet 2005, aff. C-434/03, *Charles-Tijmens*, point 23.

totalité dans son patrimoine privé en l'excluant ainsi totalement du système de la TVA, soit de ne l'intégrer dans son entreprise qu'à concurrence de l'utilisation professionnelle effective³⁶.

Parallèlement, il est possible d'avancer qu'une université n'agit pas en tant qu'assujetti mais à titre privé lorsqu'elle vend des biens meubles provenant d'un legs effectué à son profit dès lors qu'elle n'a jamais utilisé ces biens pour les besoins de ses activités économiques. Autrement dit, dans ce cas, les biens sont considérés comme n'ayant pas été incorporés par l'université dans un processus de production ou de distribution de biens ou de services. Ils sont donc complètement exclus du système de la TVA et leur vente n'a pas à être soumise à la TVA.

L'assujetti est redevable de la TVA pour les seules activités taxées

Lorsqu'il réalise des opérations soumises à la TVA, un **assujetti** a également la qualité de **redevable légal** de cet impôt, ce qui, il est rappelé, signifie qu'il collecte celui-ci pour le compte du Trésor public. Dans le cas contraire, on dit qu'il s'agit d'un **assujetti non redevable**.

Les établissements d'enseignement supérieur et de recherche agissent, dans le cadre de leurs activités économiques, soit comme un assujetti redevable (opérations taxées) soit comme un assujetti non redevable (enseignement, formation professionnelle continue).



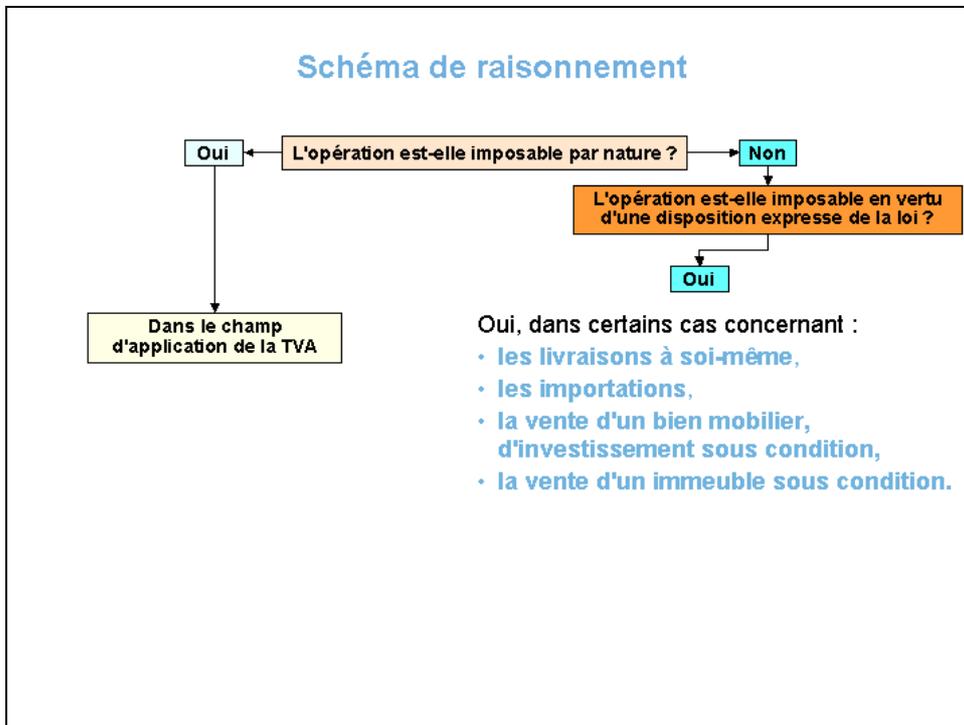
Ce qu'il faut retenir

1. La qualité d'assujetti résulte de l'exercice, de manière indépendante, d'une activité économique.
2. Est rattachée à une activité économique, toute opération qui s'inscrit dans un circuit économique de production ou de distribution de biens ou de services en vue d'en retirer des recettes permanentes.
3. Une personne qui agit en qualité d'assujetti pour effectuer des opérations à titre onéreux, accomplit une activité placée dans le champ d'application de la TVA.
4. Une personne qui réalise des opérations imposées à la TVA est un assujetti redevable.

³⁶ CJCE, arrêts du 8 mars 2001, *Bakcsi*, aff. C-415/98 (points 24 à 34), du 8 mai 2003, *Seeling*, aff. C-269/00 (points 40 et 41) et du 21 avril 2005, *HE*, aff. C-25/03 (points 45 à 48 et 52).



2. Les opérations imposables par disposition expresse de la loi



Dans cette rubrique, nous examinerons des opérations qui, bien que ne répondant pas à la définition posée à l'article 256 du CGI, sont placées dans le champ d'application de la TVA par le législateur.

Nous nous arrêterons plus particulièrement sur certaines dispositions susceptibles de s'appliquer aux établissements publics d'enseignement supérieur.

Ainsi, seront successivement examinées les opérations particulières qualifiées de livraisons à soi-même, les importations, les cessions de biens mobiliers d'investissement usagés et les ventes d'immeuble.

2.1 Les livraisons à soi-même

Il convient de se reporter à la fiche spécifique consacrée à cette notion qui figure dans la troisième partie.

2.2 Les importations

Depuis le 1^{er} janvier 1993, ce terme ne vise que les entrées de biens sur le territoire communautaire mis en consommation en France qui proviennent de pays situés hors de la Communauté européenne (on parle de pays tiers ou assimilés³⁷).

En principe, le simple passage de la frontière d'un bien en provenance d'un pays tiers suffit à constituer en lui-même une opération à soumettre à la TVA.

Les modalités de cette imposition sont prévues à l'article 291 du CGI.

Il faut aussi préciser que la TVA à l'importation est perçue comme en matière de douane (CGI, art. 1695, al 1) et que le montant correspondant doit être acquitté par la personne désignée comme destinataire réel des biens sur la déclaration d'importation, étant précisé, toutefois, que le déclarant en douane est solidairement tenu au paiement de la taxe.

NOTA : est considérée comme importation d'un bien :

- l'entrée en métropole d'un bien originaire ou en provenance des DOM (Guadeloupe, y compris les îles de Saint-Barthélemy et de Saint-Martin, Martinique, Réunion et Guyane) ;
- l'entrée en Guadeloupe ou en Martinique d'un bien originaire ou en provenance de la métropole, d'un autre Etat membre de la Communauté européenne, des départements de la Guyane ou de la Réunion ;
- l'entrée à la Réunion d'un bien originaire ou en provenance de la métropole, d'un autre Etat membre de la Communauté européenne, des départements de la Guadeloupe, de la Guyane ou de la Martinique.

La TVA est perçue par le service des douanes à l'entrée en métropole ou dans le département d'outre-mer concerné. S'agissant des départements d'outre-mer, il est précisé que :

- la Guadeloupe et la Martinique constituent un territoire unique,
- le système de TVA n'existe pas en Guyane.

Il est à noter que certaines importations sont exonérées de TVA.

Ainsi, sont exonérées, sur le fondement de l'article 291.II.3° a du CGI, les importations d'organes, de sang total, de lait humain (ou autres produits d'origine humaine, urines, sperme, par exemple, utilisés à des fins médicales).

2.3 La cession d'un bien mobilier d'investissement usagé

Une disposition particulière (CGI, art. 261.3.1a) fixe l'imposition à la TVA d'une vente d'un bien mobilier d'investissement usagé par un assujetti qui l'a utilisé pour les besoins de son exploitation. L'opération est soumise à la TVA si le bien cédé a auparavant ouvert droit à déduction totale ou partielle de la TVA chez le cédant. Il n'est pas nécessaire que ce droit ait été effectivement exercé.

³⁷ Sont assimilés à des pays tiers, les territoires d'outre mer (la Polynésie française, les Iles Wallis et Futuna, les îles de l'océan indien, les terres australes et antarctiques françaises), les collectivités territoriales de Mayotte, de Saint-Pierre-et-Miquelon et de Nouvelle Calédonie.



2.4 La vente d'un immeuble sous condition

La première cession d'un immeuble³⁸ qui intervient dans les cinq ans de son achèvement doit être soumise à la TVA (TVA immobilière ; CGI, art. 257.7°).

Il en résulte :

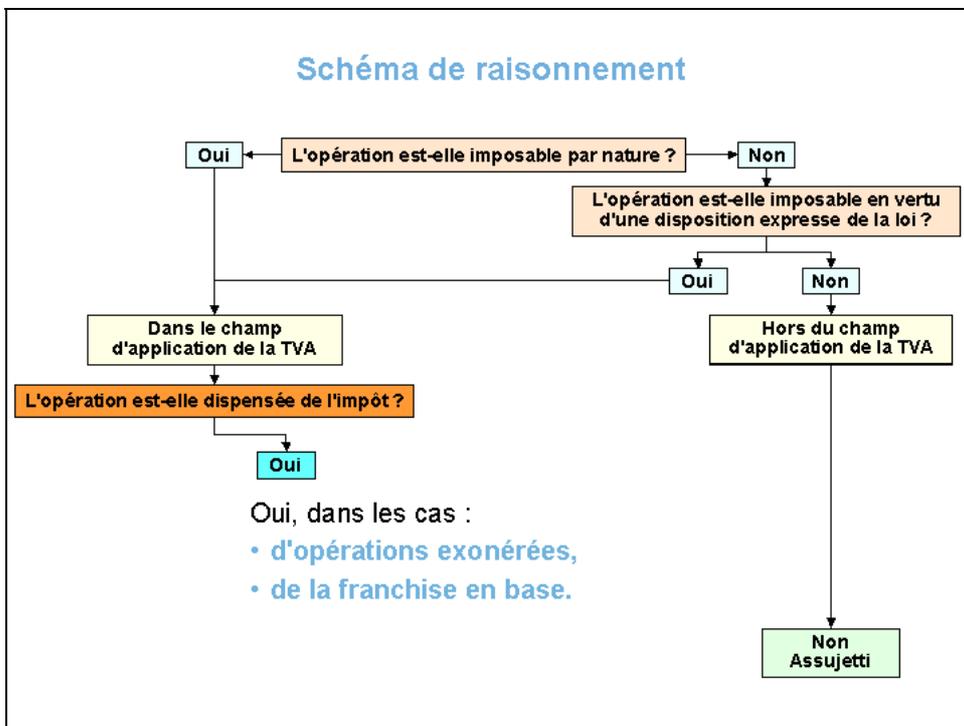
- que toute cession intervenant avant l'achèvement d'un immeuble doit être soumise à la TVA : vente d'un immeuble en état futur d'achèvement,
- qu'une vente d'immeuble n'a pas à être imposée à la TVA lorsque :
 - dans les 5 ans de l'achèvement de cet immeuble, une cession est déjà intervenue au préalable sauf si celle-ci a été réalisée par un marchand de biens,
 - cet immeuble est achevé depuis plus de 5 ans.

Dans ces deux cas, la cession de l'immeuble est soumise aux droits de mutation à titre onéreux (droits d'enregistrement).

³⁸ Constituent des biens immeubles des constructions incorporées au sol.

Il est à noter que la CJCE a jugé que la location d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment construit à base d'éléments préfabriqués incorporés au sol de manière à n'être ni aisément démontables, ni aisément déplaçables constitue une location de bien immeuble, même si ce bâtiment doit être enlevé à la fin du contrat de location et réutilisé sur un autre terrain (point 35 de l'arrêt du 16 janvier 2003, *Rudolf Maierhofer*, aff. C-315/00).

B. Opérations placées dans le champ d'application de la TVA mais non imposées



Il s'agit d'étudier ici les opérations qui, tout en étant placées dans le champ d'application de la TVA, bénéficient d'une dispense d'imposition à cet impôt en application d'une disposition expresse de la loi. Ainsi que nous l'avons déjà vu les personnes placées dans cette situation sont **des assujettis non redevables**.

L'absence d'imposition à la TVA d'une opération peut résulter d'une exonération légale ou de l'application du régime de la franchise en base.

Ce sont ces deux groupes d'opérations que nous allons examiner maintenant.



1. Les opérations exonérées

Après avoir présenté brièvement la portée de l'exonération, nous verrons la manière dont celle-ci s'applique pour les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.

1.1 Présentation

Les exonérations sont énumérées par la loi de manière limitative.

Elles peuvent être :

- soit inconditionnelles et, par suite, non soumises à des formalités particulières (ex : enseignement, formation professionnelle continue proposée par les personnes morales de droit public, opérations de livraison – et non de transport - des organes, du sang et du lait humains) ;
- soit subordonnées, au contraire, au respect de certaines obligations (analyses de biologie médicale - c'est-à-dire tous les examens biologiques destinés à faciliter la prévention, le diagnostic ou le traitement des maladies humaines - effectuées dans des laboratoires qui fonctionnent conformément aux dispositions légales relatives aux laboratoires d'analyse de biologie médicale figurant dans le code de la santé publique ; actions de formation professionnelle continue assurées par des organismes privés qui détiennent une attestation délivrée par l'autorité administrative compétente reconnaissant que les conditions requises par la réglementation sont satisfaites).

D'une manière générale, les personnes qui effectuent des opérations exonérées ne sont pas dispensées des obligations incombant aux assujettis. Elles doivent notamment se soumettre au droit de contrôle de l'administration fiscale, tenir une comptabilité et délivrer des factures (CGI, art. 286.I.3° et 289.I).

A l'exception de certaines opérations comme les exportations et les livraisons intracommunautaires (opérations relevant du commerce extérieur que nous étudierons dans le chapitre consacré à la territorialité), les opérations exonérées n'ouvrent pas droit à déduction de la TVA grevant leur coût.

1.2 Application aux établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche

Exonération des opérations réalisées dans le cadre de l'enseignement universitaire, technique ou professionnel.

Conformément aux dispositions de l'article 261.4.4°a du CGI, l'exonération concerne la formation professionnelle continue et les prestations d'enseignement proprement dites mais également les livraisons de biens et les prestations de services qui sont étroitement liées à ces prestations.

Avant d'examiner cette dernière catégorie d'opérations, ces dispositions appellent la remarque suivante directement liée à ce que nous avons déjà vu.

En assurant leur mission d'enseignement, les établissements publics d'enseignement supérieur agissent en qualité d'assujetti, c'est-à-dire qu'ils accomplissent une activité économique au sens de la TVA.

Toutefois, bien que placées dans le champ d'application de la TVA, les opérations relevant de cette activité sont exonérées par la loi (les établissements ne sont pas redevables de la TVA à ce titre).

Par suite, dès lors que parallèlement, sont réalisées des opérations soumises à la TVA, **ces établissements sont des assujettis redevables partiels.**

S'agissant des livraisons de biens et prestations de services étroitement liées à l'enseignement qui échappent également à l'imposition, sont visées :

- Les ventes de matériels pédagogiques aux élèves et étudiants (photocopiés...) qui constituent le complément obligé et inséparable de l'enseignement ;
- Les travaux d'impression de mémoires et de thèses réalisés par l'établissement. Cependant, les sommes demandées par l'établissement en contrepartie de ces travaux sont exonérées de TVA à condition que ceux-ci bénéficient aux étudiants, pour les besoins de leurs études et qu'ils soient réalisés dans un nombre limité d'exemplaires sans recours à des méthodes commerciales de gestion susceptibles de leur conférer un caractère concurrentiel ;
- Les ventes d'objets fabriqués et les services rendus par les élèves dans le cadre de la mise en pratique de l'enseignement dispensé (y compris les travaux de recherche effectués par les étudiants).

Nota

La CJCE³⁹ a dit pour droit que la réalisation à titre onéreux, par des établissements publics d'enseignement supérieur, de projets de recherche ne saurait être considérée comme une activité étroitement liée à l'enseignement universitaire. Par suite, les activités de recherche exercées à titre onéreux par de tels établissements doivent être soumises à la TVA et non pas exonérées.

Cette règle s'applique quelle que soit la qualité des bénéficiaires des travaux d'études et de recherche (entreprises, collectivités publiques, établissements publics, etc.).

Selon la Cour, l'exonération de l'enseignement universitaire est destinée à garantir que l'accès à la formation ne devienne pas difficile en raison d'un renchérissement de son coût dû à une imposition à la TVA. L'activité de recherche, bien qu'utile à l'enseignement universitaire, n'est pas indispensable, quant à elle, pour atteindre l'objectif visé par celui-ci, à savoir principalement la formation des étudiants en vue de leur permettre d'exercer une activité professionnelle.

La CJCE a jugé qu'il peut en aller différemment dans certains cas pour ce qui concerne les mises à disposition de professeurs par un établissement d'enseignement supérieur⁴⁰.

La situation sur laquelle la Cour de justice s'est penchée est la suivante.

Un établissement d'enseignement met, à titre onéreux, certains de ses professeurs à disposition temporaire d'autres établissements d'enseignement.

Pour ce faire, un contrat est signé aux termes duquel l'établissement bénéficiant de la mise à disposition définit les tâches de chacun des professeurs concernés, adaptées à la durée de celle-ci, et règle l'assurance en responsabilité civile couvrant la période y afférente.

³⁹ Arrêt du 20 juin 2002, *Commission c/ Allemagne*, aff. C-287/00.

⁴⁰ Arrêt du 14 juin 2007, *Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)*, aff. C-434/05.



La rémunération versée à l'établissement mettant à disposition ses personnels équivaut au salaire versé par celui-ci à ces derniers.

Selon la CJCE :

- 1°) la mise à disposition d'un enseignant dans les conditions exposées ci-dessus ne saurait être considérée, en tant que telle, comme une activité susceptible de relever de l'enseignement au sens de l'article 13, A, § 1, sous i) de la sixième directive (transposé à l'article 261.4.4° a du CGI). La circonstance que l'organisme bénéficiaire soit un établissement d'enseignement est inopérante à cet égard ;
- 2°) la mise à disposition de professeurs pour assurer temporairement des tâches d'enseignement dans un établissement est de nature à être qualifiée de prestation de services étroitement liée à l'enseignement si cela permet à des étudiants de bénéficier dans les meilleures conditions de l'enseignement dispensé dans l'établissement bénéficiaire. La CJCE estime à cet égard qu'est sans effet le fait que la prestation en question soit rendue directement à l'établissement et non pas aux étudiants qui y sont inscrits ;

Les conditions à remplir pour bénéficier de cette analyse sont les suivantes :

- la prestation principale ainsi que la mise à disposition qui est étroitement liée à celle-ci est effectuée par des organismes de droit public d'enseignement ou par des organismes reconnus comme ayant des fins comparables par un Etat membre ;
- la mise à disposition est d'une nature ou d'une qualité telle que, sans le concours d'un tel service, il ne saurait être assuré que l'enseignement dispensé par l'établissement bénéficiaire et, partant, celui dont bénéficient les étudiants de celui-ci, aurait une valeur équivalente ;
- cette mise à disposition n'est pas essentiellement destinée à procurer des recettes supplémentaires par la réalisation d'une opération effectuée en concurrence directe avec des entreprises commerciales soumises à la TVA.

A noter également que selon la CJCE, statuant par voie d'ordonnance motivée, le principe de neutralité du système commun de la TVA ne s'oppose pas à ce qu'un Etat membre procède au recouvrement *a posteriori* de la TVA auprès d'un assujetti qui a indûment facturé une livraison de biens [ou une prestation de services] en exonération de cette taxe. Est dénuée de pertinence, à cet égard, la question de savoir si la TVA sur la vente ultérieure des biens concernés au consommateur final a été versée ou non au Trésor public⁴¹.

2. La franchise en base

2.1 Périmètre de la franchise en base

Champ d'application

Ce dispositif a été institué par la loi de finances pour 1991. Il **dispense les assujettis à la TVA de la déclaration et du paiement de cet impôt** et permet aux petites entreprises de bénéficier d'un régime

⁴¹ Ordonnance du 3 mars 2004, *Transport Service NV*, aff. C-395/02, point 31

identique à celui qui est pratiqué dans l'ensemble de la Communauté européenne (art. 24 de la sixième directive).

La franchise en base s'applique à l'ensemble des opérations taxables.

S'agissant des livraisons de biens, est inopérante la circonstance que celles-ci soient réalisées au bénéfice d'un client français ou d'un client établi dans un autre État membre de la Communauté européenne (livraisons intracommunautaires). Dans ce dernier cas, les livraisons sont donc exonérées en application du régime de la franchise en base et non pas à raison des règles de territorialité.

Cas d'exclusion de la franchise en base

La franchise en base ne s'applique pas notamment (CGI, art. 293 C) :

- aux opérations soumises à la TVA sur option ;
- aux opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles visés au 7° de l'article 257 du CGI.

Conditions d'application

Le régime de la franchise en base est de droit pour l'ensemble des assujettis, quels que soient leur forme juridique et leur régime d'imposition⁴², réalisant au cours de l'année civile précédente un chiffre d'affaires hors TVA (CGI, art. 293 B.I a et b) :

- n'excédant pas **76 300 € si leurs opérations représentent des livraisons de biens**, des ventes à consommer sur place ou des prestations d'hébergement ;
- n'excédant pas **27 000 € si leurs opérations représentent d'autres prestations de services**.

Ces montants comprennent, entre autres, l'ensemble des opérations taxables (livraisons de biens et prestations de services), les opérations exonérées en application des règles de territorialité (notamment, livraisons intracommunautaires, ventes à distance, prestations matérielles et immatérielles, exportations ; cf. infra la partie consacrée aux règles de territorialité), les opérations immobilières non taxées ainsi que les livraisons réalisées en franchise de TVA sur le fondement de l'article 275 du code général des impôts.

En revanche, ne sont, pas à comprendre, en particulier, dans le montant du chiffre d'affaires :

- les ressources de caractère exceptionnel telles que le produit de la cession de biens d'investissement corporels ou incorporels (CGI, art.293 D) ;
- les recettes qui se rattachent à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA ;
- les subventions non taxables ;
- les livraisons à soi-même ;
- les acquisitions intracommunautaires.

⁴² A l'exception cependant des exploitants agricoles placés sous le régime simplifié de l'agriculture.



Lorsqu'un assujetti réalise des opérations relevant des deux limites définies ci-dessus (**activité mixte**), le régime de la franchise ne lui est applicable que si les conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- l'établissement n'a pas réalisé au cours de l'année civile précédente, un chiffre d'affaires global (**livraisons de biens et prestations de services**) supérieur à 76 300 € ;
- et à l'intérieur de ce chiffre d'affaires les prestations de services, autres que des ventes à consommer sur place et des prestations d'hébergement, ne doivent pas représenter un montant supérieur à 27 000 € (CGI, art. 293 B.I.2).

Les travaux immobiliers, considérés comme des prestations de services, relèvent en principe de la limite de 27 000 €. Toutefois, les prestataires sont regardés comme exerçant une activité mixte lorsque, outre la réalisation des travaux, ils fournissent également les matériaux.⁴³

Le dépassement des limites que nous venons de voir entraîne la facturation, la déclaration et le paiement de la TVA dès le 1^{er} janvier de l'année suivante.

Toutefois, lorsque le chiffre d'affaires de l'année en cours dépasse 84 000 € HT (livraisons de biens, etc.) ou 30 500 € HT (autres prestations), la franchise cesse de s'appliquer à compter du 1^{er} jour du mois au cours duquel ces limites sont dépassées.

2.2 Incidences de la franchise en base et option pour le paiement de la TVA

Dès lors que les bénéficiaires de la franchise en base sont dispensés du paiement de la TVA sur leurs opérations⁴⁴, **aucun droit à déduction de la taxe grevant les dépenses** se rapportant à ces opérations ne leur est ouvert.

Bien entendu, **ils ne peuvent pas faire apparaître de la TVA sur les factures** – ou sur tout autre document en tenant lieu - délivrées à leurs clients.

Au surplus, ces assujettis doit indiquer sur ce type de document la mention : "**TVA non applicable, article 293 B du CGI**" (CGI, art. 293 E).

Pour éviter l'inconvénient de ne pas pouvoir récupérer la TVA afférente à leurs dépenses, **les personnes susceptibles de bénéficier de la franchise en base peuvent exercer une option pour le paiement de la TVA.**

Cette option, qui prend effet au premier jour du mois au cours duquel elle est déclarée, doit être formulée par écrit et adressée au Centre des impôts du lieu d'exercice de la profession.

Elle couvre obligatoirement une période de deux années, y compris celle au cours de laquelle elle est déclarée. Elle est renouvelable par tacite reconduction pour une même durée et peut être dénoncée à l'expiration de chaque période (dans les trente jours de l'échéance d'une option précédente).

Toutefois, elle est reconduite de plein droit pour la période de deux ans suivant celle au cours ou à l'issue de laquelle la personne ayant exercé l'option a bénéficié d'un remboursement de crédits de TVA.

A noter que les redevables placés de plein droit sous le régime de la franchise en base et ayant opté pour le paiement de la TVA relèvent du **régime simplifié de liquidation des taxes sur le chiffre d'affaires** qualifié habituellement de régime simplifié d'imposition (RSI)

⁴³ Instruction du 29 juillet 1999 point 22, publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3-F-2-99

⁴⁴ Les bénéficiaires de la franchise en base sont également dispensés du paiement des taxes spéciales sur le chiffre d'affaires ainsi que des taxes parafiscales qui sont recouvrées comme en matière de TVA.

Des aménagements au RSI, défini à l'article 302 septies A du code général des impôts, ont été apportés par l'article 90 de la loi de finances rectificative pour 2005.

Une instruction fiscale du 17 janvier 2007, publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 F-1-07, commente les modifications apportées à cet article suivant lesquelles le RSI cesse immédiatement de s'appliquer, avec corrélativement la mise en oeuvre du régime réel normal d'imposition, lorsque le chiffre d'affaires excède certains seuils. Les assujettis redevables placés dans une telle situation doivent satisfaire des obligations déclaratives :

<http://doc.impots.gouv.fr/aida/documentationFiscale.html?collection=BOI&numero=3F-1-07>

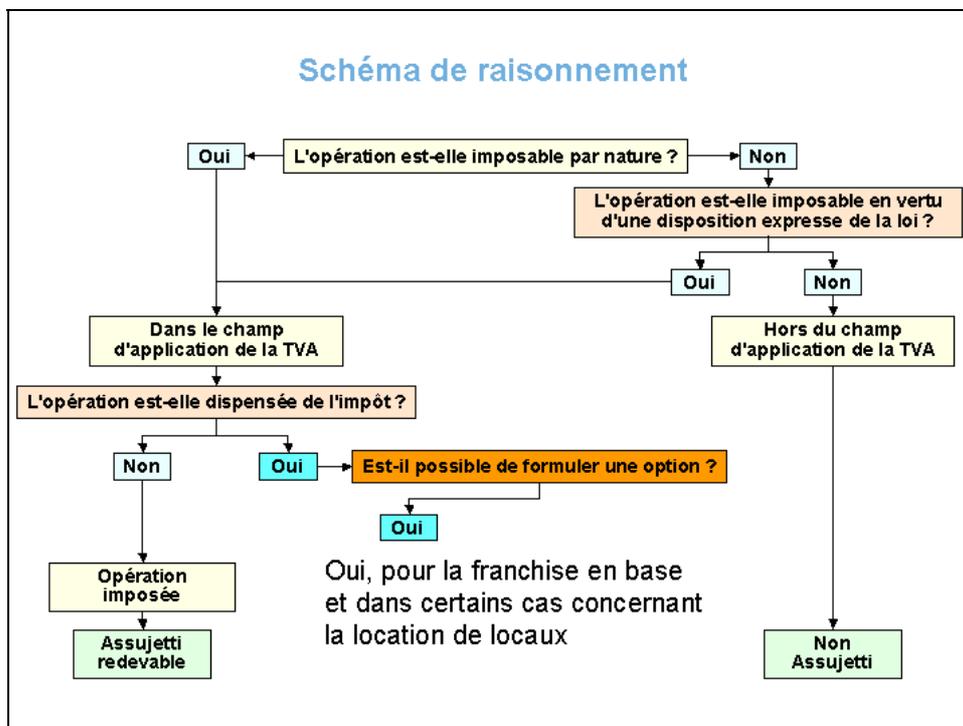


Ce qu'il faut retenir

2. Les exonérations sont limitativement prévues par la loi et peuvent être conditionnelles ou inconditionnelles.
3. Les personnes qui réalisent des opérations exonérées ne sont pas dispensées des obligations incombant aux assujettis.
4. En principe, ce type d'opérations n'ouvre pas droit à déduction de la TVA comprise dans leur coût de revient.
5. Les prestations d'enseignement et de formation professionnelle continue fournies par les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche sont exonérées de TVA. Par suite, si ces établissements exercent parallèlement des activités taxées, ils agissent en qualité d'assujetti redevable partiel.
6. La franchise en base est un dispositif qui dispense les assujettis de la déclaration et du paiement de cet impôt.
7. Ce dispositif est de droit pour l'ensemble des assujettis dont le chiffre d'affaires est inférieur à certaines limites.
8. Les assujettis concernés peuvent, toutefois, formuler une option pour soumettre leurs opérations à la TVA, aux fins notamment de ne pas être privés de tout droit à déduction.



C. Opérations imposées sur option



La loi prévoit que certaines opérations exonérées de TVA peuvent donner lieu à l'exercice d'une option. Nous allons voir l'intérêt que représente cette faculté ainsi que sa mise en œuvre pratique pour les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.

1. L'intérêt de formuler une option

On l'a vu en étudiant les opérations exonérées, les assujettis intéressés ne peuvent pas, hormis quelques cas particuliers (tout spécialement, les exportations et les livraisons intracommunautaires) exercer un droit à déduction de la TVA grevant les dépenses exposées pour les besoins de ces opérations.

Cette conséquence n'est pas la seule au regard du droit à déduction.

Il faut aussi noter que **la présence d'opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction vient rompre la chaîne des déductions dans un processus de production ou de distribution.**

En effet, tout assujetti redevable réalisant des opérations se situant à l'aval de celles qui sont exonérées va devoir payer au fournisseur un prix qui intègre le montant de TVA que ce dernier ne peut pas déduire au titre de ses dépenses. Autrement dit, on se retrouve dans une situation similaire à celle d'un client qui supporte un coût de revient TTC, tout comme un consommateur final.

Ce client assujetti redevable va d'ailleurs lui-même ensuite répercuter ce coût dans le prix des opérations effectuées au profit de ses clients, lesquels se comporteront à l'identique s'ils sont également assujettis redevables.

Ce schéma prendra fin seulement lorsqu'on arrivera au terme du processus de production ou de distribution et que le bien ou le service concerné sera utilisé par un consommateur final.

Le tableau ci-dessous illustre ce qui vient d'être dit. Deux hypothèses peuvent être distinguées :
 Hypothèse 1 : B est un assujetti non redevable, Hypothèse 2 : B est un assujetti redevable. Le taux de TVA retenu s'élève à 19,60%.

Hypothèse 1 : B est un assujetti non redevable

A = assujetti redevable fabrique et vend un bien de valeur 100

B = assujetti non redevable achète ce bien à A, pour le modifier et lui ajoute une valeur 20

C = assujetti redevable achète ce produit transformé à B

	Opérateurs économiques		
	A	B	C
Prix d'achat	50,00	119,60	139,60
Valeur ajoutée	50,00	20,00	
Prix de vente	119,60 (50+50+TVA)	139,60 (119,60+20)	
TVA collectée	19,60	0,00	
TVA déductible	9,80	0,00	
A payer à l'Etat	9,80	0,00	

Coût pour C : 139,60

L'opérateur B a cassé la chaîne de TVA et fait supporter à C la taxe qu'il ne peut pas déduire au titre de ses dépenses.



Hypothèse 2 : B est un assujetti redevable

A = assujetti redevable fabrique et vend un bien de valeur 100

B = assujetti redevable achète ce bien à A, pour le modifier et lui ajoute une valeur 20

C = assujetti redevable achète ce produit transformé à B

	Opérateurs économiques		
	A	B	C
Prix d'achat	50,00	119,60	143,52
Valeur ajoutée	50,00	20,00	
Prix de vente	119,60 (50+50+TVA)	143,52 100 (119,60-19,60) +20+TVA	
TVA collectée	19,60	23,52	
TVA déductible	9,80	19,60	23,52
A payer à l'Etat	9,80	3,92	0,00
		Coût pour C	120,00

En apparence C achète plus cher que dans l'hypothèse 1 (143,52 au lieu de 139,60). Mais, en réalité, le montant de sa dépense représente **120,00** (143,52 – 23,52). En effet, il est autorisé à déduire la TVA facturée par B.

On le voit, l'exonération d'une opération peut avoir pour effet de renchérir le coût final d'un bien ou d'un service. Ainsi dans l'exemple ci-dessus : 139,60 au lieu de 120,00.

Toutefois, une option à la TVA peut, dans certains cas, être formulée, ce qui permet d'éviter ce renchérissement.

C'est pourquoi il paraît raisonnable d'avancer qu'un fournisseur concerné par une exonération au titre de laquelle il existe une possibilité de formuler une option à la TVA se doit, entre autres, de prendre en considération la composition de sa clientèle pour apprécier les avantages de cette option.

Si cette dernière est composée dans son ensemble, ou à tout le moins majoritairement, de redevables, il paraît opportun, en tout état de cause, d'exercer l'option aux fins d'éviter les inconvénients qui viennent d'être présentés.

D'autant que cette démarche s'accompagne de la possibilité de récupérer, dans les conditions de droit commun, la TVA supportée en amont des opérations concernées avec pour corollaire l'exonération de la taxe sur les salaires, ce qui peut ne pas être négligeable.

Examinons maintenant les opérations pour lesquelles les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche sont autorisés à exercer une option.

2. Application aux établissements publics d'enseignement supérieur de recherche

Pour les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche, la faculté qui leur est offerte de formuler une **option⁴⁵ pour soumettre à la TVA une opération exonérée a trait aux locaux nus⁴⁶ à usage professionnel donnés en location⁴⁷** (CGI, art. 260-2°).

L'option peut être exercée si :

- les biens sont pris en location⁴⁸ par un assujetti à la TVA ou un non assujetti si le bail fait mention expresse de l'option ;
- ces mêmes biens sont utilisés par le preneur pour les besoins de son activité économique ou administrative.

En conséquence, **l'option n'est pas possible si les locaux sont destinés à l'habitation ou à tout autre besoin privé.**

Cela dit, la question de savoir si des locaux sont nus ou aménagés est une question délicate.

Il n'existe pas à cet égard de définition fiscale.

Au demeurant, la jurisprudence du Conseil d'Etat ne permet pas de fixer précisément des critères pour définir la notion de locaux aménagés.

Assurément, cette question relève de l'examen au cas par cas.

En général, il est considéré qu'un local donné en location est aménagé lorsqu'il offre au preneur les équipements spécifiques (matériel, mobilier, installations) nécessaires à l'exercice de son activité⁴⁹. Si tel n'est pas le cas, il s'agit de locaux nus (raisonnement a contrario).

⁴⁵ Si le cas échéant, un établissement est soumis au régime de la franchise en base, ses acquisitions intracommunautaires n'ont pas à être imposées à la TVA lorsque certaines conditions sont remplies. Il peut, cependant, formuler une option pour les soumettre à la TVA (cf. la partie consacrée aux règles de territorialité).

⁴⁶ Les locations de terrains non aménagés sont exonérées de TVA (CGI, art. 261 D) sans possibilité d'option.

⁴⁷ Le caractère nu ou aménagé de locaux résulte principalement de l'appréciation des circonstances de fait et cette question doit être appréciée compte tenu de l'ensemble des données de l'espèce. Il peut simplement être dit ici que le caractère aménagé d'un local suppose que les équipements essentiels et nécessaires à l'exercice d'une activité économique soient mis à disposition du preneur par le bailleur (Cons. D'Etat, 18 mars 1983, n° 32.542 et 28 juillet 1999, n° 164.834). Par suite, le fait pour un immeuble d'avoir été édifié en vue d'une utilisation spécifique n'est pas suffisant pour le considérer, au regard du régime de TVA applicable aux opérations de location, comme un immeuble aménagé, dès lors qu'il ne comporte aucun des équipements indispensables à l'activité du preneur.

⁴⁸ En raison du caractère autonome de la notion de location, au sens de l'article 13.B sous b de la sixième directive, au regard de la signification qui lui est reconnue dans les droits nationaux, le Conseil d'Etat a jugé que cette notion englobe la sous-location (CE, 16 nov. 2005, n° 257532, *SCI Gentry immobilier* ; cf. également une décision du 21 février 2006 de la CJCE, *University of Huddersfield*, aff. C-223/03 étant précisé qu'il convient de la lire sous l'éclairage de ce qui figure *infra*). Par ailleurs, une personne ne saurait être regardée comme ayant exercé l'option prévue à l'article 260.2° du CGI du seul fait qu'elle a facturé de la TVA à son client, dès lors qu'en vertu du 1) de l'article 286 du même code, auquel renvoie l'article 195 de son annexe II, doit faire l'objet d'une déclaration expresse à l'administration. L'option peut désormais être exercée par lettre simple adressée au service des impôts territorialement compétent, formalisant l'intention de son auteur de soumettre à la TVA son activité de location de locaux nus à usage professionnel. La validité de l'exercice de l'option par les assujettis n'est donc plus subordonnée à ce que cette déclaration soit accompagnée d'un bail, d'une promesse de bail ou de tout document analogue (instruction n° 88 du 23 mai 2005 publiée au BOI sous la référence 3 A-4-05).

⁴⁹ En ce sens, la CAA de Lyon s'est prononcée récemment. Il s'agit d'une décision du 22 décembre 2005 n° 00-1149, 5e ch, SA M2L : "doit être regardée comme une location de locaux nus celle qui porte sur des locaux qui ne sont pas munis des équipements immobiliers et mobiliers et du matériel nécessaire à l'exploitation à laquelle ils sont destinés".



Selon la documentation administrative, le caractère aménagé résulte principalement de l'appréciation de circonstances de fait et suppose que les équipements essentiels à l'exploitation soient mis à disposition du preneur par le bailleur.

Il en résulte que le fait pour un immeuble d'avoir été construit en vue d'une utilisation spécifique n'est pas suffisant pour le considérer, au regard du régime de TVA applicable aux opérations de location, comme un immeuble aménagé dès lors qu'il ne comporte aucun des équipements indispensables à l'exploitation du preneur.

Corrélativement, **une salle banalisée ou un amphithéâtre** (comportant des chaises, tables, tableau et matériel de projection) **doivent être regardés, a priori, comme des locaux nus.**

Par suite, une option doit, semble-t-il, être formulée pour soumettre à la TVA le prix de leur location, laquelle est regardée comme une opération de nature civile (code général des impôts, art. 260. 2°) , alors que les locations de locaux aménagés constituent des opérations de nature commerciale qui sont, à ce titre, soumises à la TVA de plein droit.

Cela étant, afin sécuriser les opérations de location de locaux réalisées par les établissements, il ne peut que leur être vivement conseillé de se rapprocher du service fiscal dont ils dépendent pour connaître sa position au regard des circonstances de fait.

Précisions : Bien que nous sommes dans la partie consacrée à la TVA collectée, il paraît judicieux, pour le confort du lecteur, de faire une parenthèse ici afin d'apporter quelques précisions au sujet de la déductibilité de la TVA grevant des locaux donnés en location.

Lorsque l'immeuble ou l'ensemble d'immeubles, au titre duquel une option a été formulée, regroupe à la fois des locaux couverts par cette option conformément aux dispositions de l'article 260-2° du CGI et des locaux non couverts par une telle option⁵⁰, les règles applicables, au regard de la récupération de la TVA, sont fixées par l'instruction fiscale 3 A-6-04 du 15 octobre 2004.

Ainsi, la TVA afférente à la construction ou à l'acquisition de l'immeuble ou de l'ensemble d'immeubles concerné n'est déductible qu'à concurrence de la surface des locaux effectivement couverts par l'option.

Cela étant, en ce qui concerne l'exercice du droit à déduction, il est admis que dans la situation où une option a été formulée en bonne et due forme par le bailleur, cette dernière produit ses effets sur les locaux nus à usage professionnel non effectivement donnés en location par le bailleur mais dont il peut être établi, par des éléments objectifs, qu'il les offre à la location.

Pour ce faire, les conditions suivantes doivent être réunies :

- des mandats conclus par le bailleur ou toute autre démarche initiée par ce dernier attestent des efforts déployés par celui-ci dans la recherche active de locataires pour les locaux nus à usage professionnel restés vacants ;
- les locaux nus à usage professionnel qui ne font pas encore l'objet d'un bail ou d'une promesse de bail au moment de la formulation de l'option représentent une faible superficie du total des locaux nus à usage professionnel de l'immeuble concerné.

⁵⁰ Locaux à usage d'habitation ou à usage agricole ; locaux donnés en location pour les besoins de l'activité de preneurs non assujettis à la TVA dont le bail ne fait pas mention expresse de l'option par le bailleur ; locaux à usage professionnel non encore effectivement loués.

En tout état de cause, cette dernière condition doit être réputée satisfaite si la vacance de ces locaux est justifiée par des circonstances économiques indépendantes de la volonté du bailleur (début d'activité, conjoncture du marché immobilier, sinistre, etc.).

De surcroît, le droit à déduction de la TVA déduite antérieurement ne donne pas lieu à régularisation sur le fondement de l'article 210 de l'annexe II au CGI (cf. infra la partie consacrée aux corrections de la déduction antérieure) dans les situations où pendant la durée de l'option, il est constaté une vacance temporaire des locaux nus à usage professionnel précisément justifiée par des circonstances économiques étrangères à la volonté du bailleur telles que décrites ci-dessus. Il en est ainsi, par exemple, en cas de changement de locataire, pendant la période au cours de laquelle le bailleur effectue les diligences nécessaires à la recherche d'un nouveau locataire.

En revanche, si le bailleur se trouve dans une situation où la vacance de ces locaux perdure et aboutit, en définitive, à une cessation de son activité imposable de location d'immeuble nu à usage professionnel (refus de reconduction tacite, cessation des effets de l'option, cessation d'activité...), il est alors tenu :

- d'une part, de déclarer, le cas échéant, la perte de la qualité d'assujetti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction, conformément aux règles décrites dans l'instruction fiscale 3 D-4-99 du 28 septembre 1999 ;
- d'autre part, de procéder, sur la déclaration de taxes sur le chiffre d'affaires déposée au titre de cette cessation, en application de l'article 210-I de l'annexe II au CGI, à la régularisation de la TVA antérieurement déduite lorsque la cessation des opérations imposables intervient avant le commencement de la dix-neuvième année qui suit celle de la date d'ouverture des droits à déduction.

Ces régularisations correspondent au montant de la TVA antérieurement déduite diminué d'un vingtième par année ou fraction d'année écoulée depuis la date à laquelle l'immeuble a été acquis ou achevé (cf. infra la partie consacrée aux corrections de la déduction antérieure).

2.1 Modalités d'exercice et durée de l'option

Depuis l'entrée en vigueur, le 23 mai 2005, de l'instruction fiscale publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-4-05, l'option peut désormais être formulée par lettre simple adressée au service des impôts territorialement compétent, formalisant l'intention de son auteur de soumettre à la TVA son activité de location de locaux nus à usage professionnel.

La validité de l'exercice de l'option par les assujettis n'est donc plus subordonnée à ce que cette déclaration soit accompagnée d'un bail, d'une promesse de bail ou de tout document analogue.

Les conditions légales étant inchangées, l'administration demeure bien entendu fondée à rejeter l'option en cas de situation frauduleuse ou abusive.

L'option qui couvre obligatoirement tous les locaux d'un immeuble non exclus de son champ d'application, doit être déclarée au centre des impôts dont dépend l'établissement, dans les quinze jours qui suivent le commencement de la location.

Cependant, l'administration fiscale admet qu'elle prenne effet au premier jour du mois au cours duquel elle est déclarée.



En outre, **l'option est ouverte même lorsque l'immeuble n'est pas achevé.**

Pour les personnes qui donnent en location plusieurs immeubles ou ensemble d'immeubles sis en des lieux différents, l'option doit être exercée distinctement, c'est-à-dire immeuble par immeuble (CGI, ann. II, art. 193). Lorsque plusieurs bâtiments constituent un même ensemble immobilier (permis de construire unique), l'option couvre la totalité des locaux situés dans cet ensemble.

L'option doit être expresse et doit revêtir la forme d'une déclaration écrite auprès du service des impôts du lieu de situation de l'immeuble. En cas de pluralité d'immeubles, la déclaration est à adresser au service du lieu de situation de l'immeuble dont le chiffre d'affaires est le plus élevé.

Elle couvre obligatoirement une période de dix années, expirant le 31 décembre de la neuvième année qui suit celle au cours de laquelle elle est exercée ou, pour un immeuble non encore achevé, celle de son achèvement (CGI, ann. II, art. 194).

L'option est renouvelable par tacite reconduction, par période de dix ans, sauf dénonciation à l'expiration de chaque période.

Toutefois, **lorsque le redevable a obtenu un remboursement de crédits de TVA au cours ou à l'issue d'une période d'option, il est dans l'impossibilité, à la fin de cette période, de procéder à la dénonciation de l'option, laquelle est donc reconduite de plein droit pour une nouvelle période de dix ans** (CGI, ann. II, art. 242 OH).

2.2 Précisions

Lorsque l'option est formulée avant l'achèvement de l'immeuble concerné, le redevable doit procéder, à la date d'achèvement de celui-ci, à l'imposition à la TVA de la livraison à soi-même sur le fondement de l'article 257. 7° du CGI (application de la technique de la LASM dans le domaine de la TVA immobilière, que nous examinerons dans la fiche spécifique consacrée à cette notion qui figure dans la troisième partie.

Par ailleurs, chaque immeuble ou ensemble d'immeuble ayant fait l'objet d'une option constitue un secteur d'activité distinct au sens de l'article 213 de l'annexe II au CGI (CGI, ann. II, art. 193).

Corrélativement, les opérations se rapportant à chacun de ces secteurs doivent être suivies séparément dans la comptabilité du bailleur (cf. la partie consacrée au mécanisme de déduction, le 1.3.1 du C).

Nota : La CJCE a jugé que ne constitue pas une location de biens immeubles, le contrat par lequel le propriétaire d'un immeuble octroie à une personne le droit d'installer dans ses locaux commerciaux un distributeur de cigarettes dont cette dernière est propriétaire ainsi que le droit d'en assurer le fonctionnement et la maintenance en échange d'un pourcentage des bénéfices bruts résultant de la vente de cigarettes dans les locaux en question⁵¹.

Le propriétaire du distributeur de cigarettes est, en effet, seulement autorisé à occuper un emplacement dans les locaux commerciaux sans se voir conférer pour autant le droit d'utiliser ces locaux comme s'il en était le propriétaire.

Cette occupation constitue en réalité un moyen de mettre en œuvre la prestation correspondant à l'objet du contrat conclu entre les parties, à savoir garantir l'exploitation d'un matériel donné et

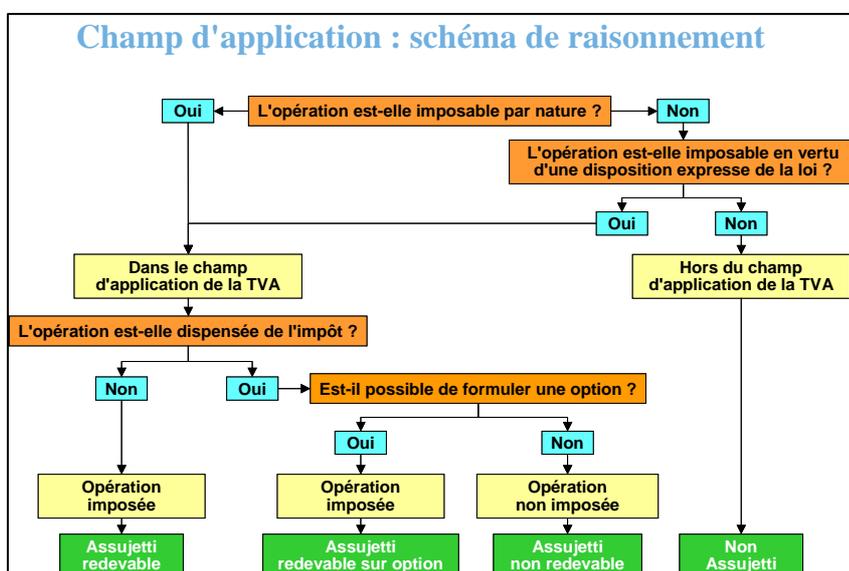
⁵¹ CJCE, arrêt du 12 juin 2003, *Sinclair Collis Ltd*, aff. C-275/01.

l'exercice du droit de vente de certains produits. Ce qui est conféré, c'est le droit d'accès aux équipements notamment pour en assurer la maintenance.

Bien entendu, dès lors que cette prestation de services est effectuée à titre onéreux et qu'elle n'entre pas dans le champ d'application d'une exonération, les sommes perçues par le propriétaire des locaux doivent être soumises à la TVA.

Ce qu'il faut retenir

1. L'option pour soumettre à la TVA une opération exonérée ouvre un droit à déduction à l'assujéti qui la formule et permet de ne pas rompre la chaîne des déductions dans un processus de distribution ou de production de biens ou services.
2. Pour les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche, l'option concerne les locaux nus à usage professionnel donnés en location.
3. L'option peut être exercée avant même l'achèvement d'un immeuble.



Les règles de territorialité





Sommaire

Précisions générales.....	60
A. Lieu d'imposition des opérations portant sur des biens	62
1. Les livraisons de biens.....	62
1.1 Les biens livrés en l'état.....	63
1.2 Biens livrés après montage ou installation.....	65
2. Les échanges intracommunautaires	66
2.1 Les acquisitions intracommunautaires.....	66
2.2 Les livraisons intracommunautaires.....	68
2.3 L'obligation de déclarer les échanges de biens dans la Communauté européenne	74
3. Les échanges extracommunautaires	75
3.1 La notion d'importation.....	76
3.2 La notion d'exportation.....	76
B. Lieu d'imposition des prestations de services	81
1. Principe	81
2. Les prestations localisables "matériellement".....	82
2.1 Les prestations se rattachant à un immeuble	82
2.2 Les prestations scientifiques (organisation de manifestations/congrès scientifiques)	82
2.3 Les travaux et expertises sur des biens meubles corporels	82
3. Les prestations "immatérielles"	84
3.1 Règles applicables	84
3.2 Cas particulier des prestations de services rendues à des organisations internationales.....	86
C. Précisions sur les relations entre la Métropole et les DOM	89
1. Les livraisons de biens.....	89
2. Les prestations de services.....	90
2.1 Les prestations « matériellement localisables »	90
2.2. Les prestations « immatérielles ».....	91

Précisions générales

Nous venons d'étudier les conditions dans lesquelles une opération se trouve placée dans le champ d'application de la TVA.

Cependant, on se trouve à ce stade, si l'on peut dire, au milieu du gué puisqu'il reste à se demander si une opération qui est imposable relève de la réglementation française ou non.

En effet, **l'opération doit être soumise à la TVA française seulement si elle se situe dans son champ d'application territorial.**

En d'autres termes, il faut examiner l'opération au regard de ce que l'on appelle **les règles de territorialité**, lesquelles permettent de localiser une opération et de déterminer le pays bénéficiaire de la TVA.

A cet égard, il convient de distinguer les opérations portant sur des biens et celles qui sont représentatives de prestations de services.

Tel est l'objet du présent chapitre, étant précisé que, eu égard au caractère relativement complexe des dispositions à mettre en œuvre et à la diversité des situations qui peuvent se présenter en pratique, l'objectif du présent document ne permet pas d'entrer dans les détails ici.

On se contentera donc de jeter les grandes lignes du schéma de raisonnement à suivre pour appliquer les règles en la matière.

Afin de les appréhender au mieux, il paraît utile, au préalable, d'apporter une précision importante puis de voir comment se définit le territoire français au regard de la TVA.

NOTA : pour apprécier le champ d'application territorial de la TVA, il faut garder à l'esprit que **sont inopérants** le lieu de signature des contrats, celui du paiement, la nature de la monnaie utilisée, la nationalité des opérateurs.

Le critère à prendre en considération est le lieu où l'opération est réputée se situer, tel que ce lieu est défini par la loi.

S'agissant de la TVA, **les expressions "territoire français" et "en France"** visent :

- la France continentale, y compris les îles du littoral ;
- la Corse ;
- la principauté de Monaco où la législation française est introduite par ordonnances princières ;
- les eaux territoriales ;
- le plateau continental.

Les départements d'outre-mer⁵² sont, quant à eux, considérés comme des territoires d'exportation par rapport à la France métropolitaine et par rapport aux autres Etats membres de la Communauté européenne.

Pour être complet, il faut préciser d'une part que la TVA n'est pas applicable en Guyane (provisoirement) et d'autre part, que ce dernier département ainsi que la Réunion constituent des

⁵² Guadeloupe (y compris St Barthélemy et St Martin), Guyane, Martinique, Réunion.



territoires d'exportation l'un par rapport à l'autre et par rapport aux départements de la Guadeloupe et de la Martinique. Ces deux derniers départements forment, en revanche, un marché unique.

Enfin, il est rappelé que **sont assimilés à des pays tiers (c'est-à-dire n'appartenant pas à la Communauté européenne) les territoires d'outre-mer⁵³, les collectivités territoriales de Mayotte, de Saint-Pierre-et-Miquelon et de Nouvelle Calédonie ainsi que la principauté d'Andorre.**

⁵³ Polynésie française, les îles Wallis et Futuna, les îles de l'océan indien, les terres australes et antarctiques françaises.

A. Lieu d'imposition des opérations portant sur des biens

Lorsqu'une opération porte sur un bien meuble corporel, les situations suivantes peuvent se présenter :

- le bien fait l'objet, si l'on se place du côté du vendeur, d'une livraison, celle-ci pouvant être effectuée à partir de la France ou à partir d'un autre Etat membre ou d'un pays tiers ;
- le bien fait l'objet, si l'on se place du côté de l'acheteur, d'une acquisition, laquelle peut être réalisée en France, dans un autre Etat membre ou dans un pays tiers.

Il s'ensuit que trois cas de figure peuvent être recensés : des opérations internes, des échanges intracommunautaires et des échanges extracommunautaires.

Cela aurait pu constituer l'architecture de la présente section.

Il a paru préférable, cependant, dans un souci de porter un regard d'ensemble sur la question, d'aborder celle-ci en examinant tout d'abord le lieu des livraisons de biens et de regarder ensuite les échanges réputés se situer hors du territoire français même si, à l'évidence, ce choix conduira à se référer plusieurs fois aux différentes opérations, tant il est vrai que celles-ci sont imbriquées (s'il y a livraison d'un côté, c'est qu'il y a acquisition de l'autre⁵⁴).

1. Les livraisons de biens

Il est rappelé que la livraison d'un bien s'entend de toute opération comportant **transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel⁵⁵ comme un propriétaire**. On parle de Livraison d'un Bien Meuble Corporel (LBMC).

Une attention particulière doit être portée sur l'articulation de cette définition avec la question de la détermination du lieu où cette livraison est effectuée.

En effet, dans ce dernier cas, il n'est pas tenu compte, au regard des règles de territorialité, du lieu de remise matérielle du bien, comme une livraison s'entend dans l'acception habituelle du mot.

En outre, pour déterminer le lieu d'imposition d'une livraison sur un bien meuble corporel, il faut distinguer selon que celui-ci est livré en l'état ou après montage ou installation.

Nous allons examiner les règles qui découlent de cette distinction.

⁵⁴ Cf. notamment le point 23 de l'arrêt *Teleos* du 27/09/2007 de la CJCE, aff. C-409/84.

⁵⁵ Un bien meuble corporel s'entend d'un bien matériel qui revêt le caractère physique de la mobilité.



1.1 Les biens livrés en l'état

Les situations à examiner sont les suivantes.

1.1.1 Le lieu de départ de l'expédition ou du transport est situé en France

Principe (CGI, art. 258. I. alinéa 1) : lorsque le bien est expédié ou transporté à partir de la France et ce, quel que soit le lieu de destination (France, autre Etat membre, pays tiers), **le lieu de la livraison est situé en France**. La TVA française est, par conséquent, applicable (sous réserve, toutefois, des exonérations prévues pour les livraisons intracommunautaires et les exportations ; cf. infra points 2.2 et 3.2).

Il en est ainsi que l'expédition ou le transport soit effectué par l'acquéreur - ou pour son compte - ou par le vendeur - ou pour son compte -. Il est, toutefois, dérogé à cette règle en cas d'application du régime des ventes à distance (cf. infra les précisions au point 2.2).

1.1.2 Le lieu de départ de l'expédition ou du transport est situé dans un autre Etat membre et le lieu d'arrivée est situé en France

Principe : lorsque le point de départ de l'expédition ou du transport du bien se trouve dans un autre Etat membre, **le lieu de la livraison se situe dans cet Etat membre**.

Il en va ainsi, là aussi, que l'expédition ou le transport soit effectué par l'acquéreur - ou pour son compte - ou par le vendeur - ou pour son compte - sous réserve, encore une fois, de l'application du régime des ventes à distance.

Nota : il résulte de ce qui précède (points 1.1.1 et 1.1.2) que le lieu de départ de l'expédition ou du transport des biens meubles corporels au sein de la Communauté européenne détermine le lieu de leur livraison.

Toutefois, le lieu d'imposition à la TVA ne correspond pas nécessairement au lieu de la livraison (cf. infra les échanges intracommunautaires et extracommunautaires).

En d'autres termes, la TVA française est, en principe, exigible seulement lorsque le vendeur et l'acquéreur sont établis en France (le lieu de départ et le lieu d'arrivée du bien se situent sur le territoire d'un seul Etat membre).

1.1.3 Le lieu de départ de l'expédition ou du transport est situé dans un pays tiers (en dehors de la CE) et le lieu d'arrivée est situé en France (importation)

Principe : dans ce cas, deux situations doivent être distinguées. En effet, le régime applicable diffère selon que la livraison est effectuée ou non par l'importateur ou pour son compte.

L'objectif visé ici est d'éviter qu'un bien soit consommé au sein de la Communauté européenne en échappant à la TVA.

Par dérogation au principe énoncé au 1.1.1 et au 1.1.2 ci-dessus, le lieu de la livraison se situe en France lorsqu'elle est effectuée par l'importateur ou pour son compte (CGI, art. 258-I, alinéa 2).

Ce cas vise la situation où :

- le point de départ de l'expédition ou du transport du bien se trouve en dehors de la CE;

- l'on sait que deux opérations vont être réalisées : premièrement un bien est importé par une entreprise ou son représentant (importation donnant lieu au paiement lors du dédouanement) et deuxièmement le transfert de la propriété de ce bien intervient lorsqu'elle le livre à son client (livraison donnant lieu également à paiement de la TVA sous déduction, dans les conditions de droit commun, de la taxe versée lors de l'importation).

Bref, la destination du bien (en l'occurrence la France) est connue au moment où il est expédié ou transporté à partir d'un pays situé hors de la CE. Le bien en question entre sur le territoire français lorsque l'entreprise importatrice, qui en est le propriétaire, lui fait passer la frontière. Celle-ci est alors redevable de la TVA à l'importation (il est rappelé, en effet, que l'importation des biens est soumise à la TVA lors de leur passage en douane, sous réserve des cas d'exonération prévus aux II et III de l'article 291 du CGI). Par suite, le transfert de propriété au profit de l'acquéreur (client français) intervient seulement au moment où le bien lui est livré en France par l'importateur. Bien que le lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien remis à l'acquéreur ne soit pas situé en France, cette livraison est réputée se situer en France et doit être soumise à la TVA française.

Dans ce cas, on dit que la vente est effectuée « *franco domicile* ».

Depuis le 1^{er} septembre 2006, lorsque l'acquéreur est identifié à la TVA en France, il lui appartient, en principe, d'auto-liquider la TVA se rapportant à la livraison interne subséquente et ce, en qualité de redevable légal de cette taxe (CGI, art. 283.1 ; BOI 3 A-9-06 n°s 19 et 20 ; cf. la fiche figurant en annexe 5).

Nota : en cas de transport direct du bien chez l'acheteur dans l'état de présentation à la douane, il était admis, dans l'ancien dispositif, de ne pas exiger le paiement de la TVA sur la livraison réalisée en France par l'entreprise importatrice.

Cette mesure ne s'appliquait que si cette entreprise ne facturait pas la TVA à son client français et si ce dernier était mentionné en qualité de destinataire réel du bien sur la déclaration d'importation ou sur les autres documents justificatifs en tenant lieu.

Par suite, c'était au client français d'acquitter la TVA à l'importation.

Cette mesure de tolérance peut continuer à s'appliquer si les parties prenantes le souhaitent et, partant, le client français se trouve dispensé d'auto-liquider la TVA afférente à la livraison interne. Bien entendu, la déductibilité de cette taxe s'apprécie chez ce dernier, dans les conditions de droit commun, et non plus chez le vendeur.

Dans l'hypothèse où l'entreprise importatrice se charge des formalités en douane et acquitte la TVA à l'importation, la TVA n'est pas exigible au titre de la livraison réputée se réaliser en France à la stricte condition que cette entreprise demande à son client, au moyen d'un compte rendu, le remboursement du montant exact de la taxe payée en douane.

La livraison ne se situe pas et n'est pas imposable en France lorsqu'elle n'est pas effectuée par l'importateur. Dans ce cas on ne sait pas si le bien va franchir la frontière française.

Il en est ainsi lorsque la livraison du bien a été effectuée dans un premier temps hors de la Communauté européenne ou avant dédouanement de la marchandise (c'est-à-dire à un moment où la destination précise du bien n'est pas encore connue) et que dans un second temps, l'acquéreur procède lui-même à l'importation du bien.



Dans ce cas, la vente est effectuée sous « condition départ » en ce que la livraison, au sens de la TVA, intervient lors de la remise d'un bien par un fournisseur étranger – établi dans un État n'appartenant pas à la CE – à un client français. Autrement dit, une première livraison intervient sur le territoire de l'État où le fournisseur étranger est établi.

Par suite, l'opération en question n'est pas située sur le territoire français (lieux de livraison et d'imposition pas situés en France). Si le bien est ensuite importé sur le territoire français, cela signifie que le client français (l'acquéreur du bien) procède lui-même à l'importation. La TVA se rapportant à cette importation est alors exigible chez le client français et ce, lors du dédouanement du bien (passage à la frontière).

Si le lieu d'arrivée du bien acquis hors la CE n'est pas la France mais le territoire d'un autre pays, l'opération ne correspond pas à une importation effectuée en France et doit suivre les règles applicables dans ce pays.

Cas particulier : Lorsque le bien ne donne pas lieu à une expédition ou à un transport, la livraison est réputée se situer en France et y est donc imposable si le bien se trouve en France lors de la mise à disposition de l'acquéreur (français ou étranger). En revanche, elle échappe à l'imposition si le bien est situé à l'étranger lors de cette mise à disposition. Autrement dit c'est le lieu où le bien remis à l'acquéreur se situe qui détermine le lieu d'imposition de ce bien (CGI, art. 258.I.c).

1.2 Biens livrés après montage ou installation

Lorsque les biens font l'objet d'un montage ou d'une installation en France avant la livraison, celle-ci est imposable en France en toute hypothèse (CGI, art. 258.I.b).

Toutefois, de nouvelles règles sont entrées en vigueur à compter du 1^{er} septembre 2006.

Antérieurement à cette date, une entreprise étrangère, non établie en France, qui importait en France des matériels en en assurant le montage ou l'installation chez l'acquéreur devait acquitter la TVA :

- d'une part lors de l'importation de ces matériels,
- d'autre part, sur la livraison de ces matériels montés ou installés, sous déduction du montant de la taxe acquittée à l'importation.

Depuis le 1^{er} septembre 2006, si la taxation de l'importation des matériels en France incombe toujours à l'entreprise étrangère, tout client identifié à la TVA en France doit, quant à lui, auto-liquider la TVA au titre de la livraison interne subséquente dont il bénéficie après installation (CGI, art. 283.1 et BOI 3 A-9-06, n° 28).

Il en va de même lorsqu'un assujetti établi hors de France introduit en France des matériels, transportés à partir d'un Etat membre de la Communauté européenne, et destinés à être montés ou installés par lui-même ou pour son compte en France puis à être livrés à un client identifié à la TVA en France.

En effet, ce dernier est dorénavant tenu d'auto-liquider la TVA afférente à la livraison de ces matériels après installation ou montage (BOI 3 A-9-06, n° 27).

Il convient de noter que l'introduction en France de ces matériels n'est pas considérée comme une acquisition intracommunautaire taxable (CGI, art. 258 C).

2. Les échanges intracommunautaires

Au sein de la Communauté européenne, les biens meubles corporels peuvent faire l'objet de deux types d'opérations en matière de TVA.

- Des acquisitions intracommunautaires (pour faire court, opérations qui visent les biens expédiés ou transportés en France à destination de l'acquéreur et ce, à partir d'un autre Etat membre de la Communauté européenne).
- Des livraisons intracommunautaires (livraisons effectuées à partir de la France à destination d'un autre Etat membre).

En raison de la mise en place d'un espace communautaire sans aucune frontière depuis le 1^{er} janvier 1993, ces deux notions ont remplacé celles d'importation et d'exportation.

Les opérations de cette nature obéissent, à l'heure actuelle, à un régime transitoire, dans le cadre duquel est maintenue l'exigibilité de la TVA dans l'État membre de la Communauté européenne où l'acquéreur est établi. En effet, ce régime, qui repose donc sur le principe de taxation dans le pays de consommation des biens, devait s'appliquer initialement jusqu'au 31 décembre 1996.

Il a cependant fait l'objet d'une prorogation et cessera de s'appliquer seulement après qu'aura été adopté un régime définitif reposant, en principe, sur l'imposition dans l'État membre d'origine des biens ou services.

Il convient d'étudier les règles de TVA qui s'attachent à ce régime provisoire.

2.1 Les acquisitions intracommunautaires

Conformément aux dispositions de l'article 256 bis.-I.3° du CGI, pour être regardée comme une acquisition intracommunautaire⁵⁶, une opération doit présenter les caractéristiques suivantes :

- se traduire par le transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire au profit de l'acquéreur ;
- **donner lieu à l'expédition ou au transport du bien à partir d'un autre État membre de la Communauté européenne à destination de la France.**

Dès lors que le lieu d'une telle opération est réputé se situer en France, en application des dispositions de l'article 258 C du code précité (c'est-à-dire que le bien concerné se trouve en France au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur), la TVA française est, en principe, exigible.

Le redevable de la TVA due au titre d'une acquisition intracommunautaire est l'acquéreur⁵⁷.

⁵⁶ La notion d'acquisition intracommunautaire de biens ne concerne pas les échanges de biens entre un État membre et les départements d'Outre-mer. Ces opérations relèvent du régime des importations.

⁵⁷ Ce régime d'imposition ne s'applique pas en particulier aux biens :

- qui font l'objet en France d'une installation ou d'un montage par le vendeur ou pour son compte. La livraison de ces biens est soumise à la TVA en France conformément à l'article 258.I.b du CGI (cf. supra le point 1.2) ;
- dont la livraison est soumise au régime des ventes à distance (cf. infra le point 2.2).



Par exception à cette règle, lorsque **les biens** ne sont **pas expédiés** ou transportés **en France**, le lieu d'acquisition est réputé néanmoins se situer en France si l'acquéreur a donné au vendeur **son numéro d'identification à la TVA en France et s'il n'établit pas que l'acquisition a été soumise à la TVA dans l'Etat membre de destination des biens.**

Cependant, si l'acquisition en question est ultérieurement imposée à la TVA dans l'Etat membre sur le territoire duquel le bien a été effectivement expédié ou transporté, la base d'imposition en France est diminuée du montant de celle ayant été retenue dans cet Etat (demande de restitution présentée et instruite selon la procédure contentieuse)

En pratique, la réalité de l'arrivée du bien dans l'Etat membre concerné résulte de la production d'une attestation de l'administration fiscale de cet Etat indiquant que l'imposition a été effectuée.

Cela étant, la TVA due à ce titre n'ouvre pas droit à déduction, en principe, puisque le bien n'a pas été livré en France et qu'il n'est pas, dès lors, susceptible d'être affecté à une opération ouvrant droit à déduction dans ce dernier pays (CGI, art. 258-C).

Il faut savoir, toutefois, que certaines acquisitions intracommunautaires sont exonérées de TVA lorsqu'elles concernent des biens dont la livraison en France, ou dont l'importation, serait exonérée (CGI, art. 262 ter.II).

C'est le cas, par exemple, comme nous l'avons déjà vu des organes, du sang et du lait humains ou autres produits d'origine humaine utilisés à des fins médicales (urines, spermes notamment).

Par ailleurs, lorsque les conditions prévues en la matière sont satisfaites, certaines personnes bénéficient d'un régime dérogatoire (désignées par l'abréviation "**PBRD**") qui les autorise à ne pas soumettre à la TVA leurs acquisitions intracommunautaires si celles-ci ne portent ni sur des moyens de transports neufs ni sur des produits soumis à accises⁵⁸ (alcools, boissons alcooliques, huiles minérales, tabacs manufacturés).

Corrélativement, c'est le vendeur, établi dans l'Etat membre de la CE (pays de départ) à partir duquel celui-ci transporte le bien à destination du pays d'arrivée, qui soumet sa livraison à la TVA au taux exigible dans cet Etat, sous réserve, toutefois, de l'application des règles particulières propres aux ventes à distance (cf. infra point 2.2) .

Ce régime dérogatoire concerne notamment les personnes morales non assujetties à raison de l'activité pour laquelle l'acquisition est réalisée, les assujettis réalisant exclusivement des opérations n'ouvrant pas droit à déduction (bénéficiaires de la franchise en base par exemple) sous réserve :

- que le montant de leurs acquisitions intracommunautaires de biens (c'est-à-dire provenant de l'ensemble des États membres de la CE) n'a pas excédé au cours de l'année précédente, ou n'excède pas pendant l'année civile en cours au moment de l'acquisition, 10 000 € ;
- ou qu'ils n'optent pas afin de soumettre leurs acquisitions au régime général quel que soit leur montant⁵⁹.

Pour calculer le seuil de 10 000 €, il convient de retenir le montant des acquisitions réalisées par la PBRD correspondant pour le vendeur à des livraisons qu'il doit soumettre à la TVA dans l'Etat où il est établi (achats sur place par la PBRD ou pour son compte ; ventes à distance pour lesquelles la TVA

⁵⁸ dénomination communautaire des droits indirects frappant certains produits de consommation (ex. : droit de consommation sur les alcools et les boissons alcooliques, sur les tabacs, taxe spéciale sur les huiles).

⁵⁹ L'option couvre obligatoirement une période de deux années civiles en plus de celle au cours de laquelle elle a été exercée. Cette option est renouvelable par tacite reconduction par période de deux années civiles, sauf dénonciation deux mois au moins avant l'expiration de chaque période.

est due dans le pays de départ). Les livraisons bénéficiant d'une exonération dans cet État n'ont donc pas à être prises en considération.

Il est à noter qu'une personne cessant de bénéficier du régime dérogatoire est tenue de déclarer qu'elle effectue des acquisitions intracommunautaires (CGI, art. 286 bis et ann. II, art. 242 decies). En conséquence, cette personne est identifiée à la TVA par un numéro individuel, en application de l'article 286 ter du CGI.

Nota : Il résulte de ce qui précède qu'une université française peut être regardée comme une PBRD dans le seul cas où l'ensemble de ses activités taxables est soumis au régime de la franchise en base. En revanche, (cf. champ d'application, point 2 du B), lorsqu'une partie de ses activités est soumise à la TVA, le régime dérogatoire des PBRD ne peut pas être mis en œuvre : elle ne peut pas bénéficier du régime de la franchise en base et elle agit alors nécessairement en qualité de redevable partiel.

2.2 Les livraisons intracommunautaires

Il s'agit des livraisons de biens expédiés ou transportés sur le territoire d'un autre Etat membre de la Communauté européenne.

Ces livraisons sont normalement passibles de la TVA française. Elles sont, en effet, réputées faites en France dès lors que le lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien est situé en France quel que soit le lieu de destination : France, autre Etat membre, pays tiers (CGI, art. 258.I ; cf. supra point 1.1.1).

Cependant, nonobstant cette circonstance, elles sont exonérées de TVA lorsque sont réunies certaines conditions (à défaut, le vendeur doit imposer sa livraison à la TVA).

Celles-ci résultent des dispositions de l'article 262 ter.I.1° du CGI. Elles sont au nombre de quatre :

1. La livraison doit être effectuée à titre onéreux (cf. supra la partie consacrée au champ d'application, le point 1.2) ;
2. Le vendeur doit être un assujetti agissant en tant que tel (précision : les dispositions de l'article 262 ter.I.1° du CGI ne s'appliquent pas aux livraisons effectuées par un assujetti bénéficiant de la franchise en base puisque ces livraisons sont déjà exonérées par l'article 293 B du même code, ainsi que nous l'avons déjà vu) ;
3. **Le bien est expédié ou transporté hors de France à destination d'un autre Etat membre et ce, quelle que soit la personne qui effectue le transport.** L'existence du transport ou de l'expédition est justifiée par **tout moyen de preuve**. Ces moyens peuvent être directs (documents de transports⁶⁰, bons de livraisons ou d'enlèvement) ou indirects (doubles des factures revêtues du cachet de l'entreprise destinataire, avis de règlement des établissements bancaires étrangers, etc.). En tout état de cause, la valeur des justifications apportées s'apprécie au cas par cas.
Dans le cas particulier où l'acquéreur assure par ses propres moyens l'expédition ou le transport des biens (vente consentie aux conditions départ France), deux cas de figure peuvent se présenter :

⁶⁰ Lettre de voiture CMR, lettre de transport aérien, connaissance maritime ou fluvial, etc.



- si l'opération s'inscrit dans le cadre des relations commerciales régulières avec l'acquéreur, le vendeur doit veiller à recueillir auprès de ce dernier, pour chaque livraison, les pièces justificatives permettant d'établir la réalité de l'expédition ou du transport ;
- si l'opération est conclue avec un client occasionnel, il appartient au vendeur de prendre auprès de l'acquéreur toutes les garanties afin de pouvoir prouver la réalité de l'expédition ou du transport (par exemple, copie d'un document justifiant du siège de l'activité ou d'un établissement dans un autre État membre, copie du certificat d'immatriculation du véhicule au moyen duquel le transport est effectué,...).

A défaut de justifications suffisantes, la livraison doit être soumise à la TVA (cf. la documentation administrative de base, feuillet 3 A-3211, n°s 6 à 10)⁶¹ ;

4. **L'acquéreur est un assujetti ou une personne morale non assujettie qui ne bénéficie pas dans son Etat membre du régime dérogatoire** l'autorisant à ne pas soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires (PBRD ; cf. supra le point 2.1).

précision : Si l'acquéreur est une PBRD (par exemple, vente d'un bien à un établissement allemand bénéficiant du régime de la franchise en base), la livraison dont le lieu se situe en France ne bénéficie pas de l'exonération. En effet, le lieu de la livraison se situe dans le pays de départ et le vendeur acquitte la TVA applicable dans cet Etat (la France ici) sous réserve, toutefois, des règles propres aux ventes à distance (cf. ci-dessous).

En pratique, le vendeur peut considérer que cette quatrième condition est satisfaite dès lors que l'acquéreur lui fournit son numéro d'identification à la TVA dans un autre Etat membre.

Le vendeur doit s'assurer de l'existence et de la validité du n° d'identification qui lui est communiqué par l'acquéreur et le faire figurer sur les factures afférentes à des livraisons intracommunautaires (cf. documentation administrative de base 3 A-3211, n°s 12 et 31").

Il existe un service en ligne mis en place par la Commission des Communautés européennes et dont l'accès est gratuit pour vérifier, notamment dans le cadre des livraisons intracommunautaires (code général des impôts, art. 262 ter I.1°), l'existence et la validité du numéro d'identification à la TVA des clients :

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/vies/fr/vieshome.htm

L'acquéreur peut également procéder à la vérification sur le serveur 3615 TVACEE.

Il est précisé que les "PBRD" ne sont pas identifiées à la TVA dans leur Etat membre.

Toutefois, si une "PBRD" fournit un numéro d'identification dans un autre Etat membre, c'est-à-dire lorsqu'elle ne bénéficie plus du régime dérogatoire dans cet État, la livraison qui lui est faite peut être exonérée sur le fondement de l'article 262 ter.I.1° du CGI, dès lors que les conditions posées par ce texte sont remplies. Dans le cas où l'acquéreur ne fournit pas de numéro d'identification à la TVA dans un autre Etat membre ou fournit un numéro invalide à la date de l'opération, la livraison doit être soumise à la TVA (cf. instruction publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-3-97).

⁶¹ La documentation administrative prévoit que le vendeur peut, dans l'attente de la réception de documents justificatifs établissant la réalité de l'expédition ou du transport des biens hors de France, demander à l'acquéreur de lui remettre en garantie une somme égale à la TVA dont il sera redevable au titre de la livraison si l'exonération n'était pas appliquée (série 3 A 3211, n°9).

Nota : l'administration fiscale a publié au bulletin officiel des impôts, sous la référence 3 CA n° 136 du 7 août 2003, une instruction apportant des commentaires sur les obligations des assujettis en matière de facturation, telles que celles-ci résultent de l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 2002 qui transpose en droit interne la directive n° 2001/115/CE du 20 décembre 2001. Il y est notamment précisé que les livraisons intracommunautaires doivent donner lieu obligatoirement à la délivrance de factures quelle que soit la qualité du client, c'est-à-dire y compris lorsque celui-ci est un simple particulier (CGI, art ; 289.I.1.b, dans sa rédaction applicable à compter du 1^{er} juillet 2003⁶²).

En outre, le vendeur a l'obligation de faire figurer sur les factures⁶³ :

- les numéros d'identification à la TVA du vendeur et de l'acquéreur ;
- la mention « Exonération TVA, art. 262 ter.I du code général des impôts » ou toute mention équivalente (notamment, référence aux dispositions de la sixième directive).

Enfin, bien qu'exonérées, les livraisons intracommunautaires ouvrent droit à déduction (CGI, art. 271.V.c).

Nota : Depuis le 1^{er} septembre 2006, pour une livraison de biens ou une prestation de services effectuée par un assujetti non établi en France, la TVA doit désormais être, conformément à l'article 94 de la loi de finances rectificative pour 2005 (n° 2005-1720 du 30 décembre 2005), acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur lorsque celui-ci est identifié à la TVA en France et que le fournisseur ou le prestataire n'est pas établi en France.

Le nouveau dispositif, rendant le client français redevable de la TVA, concerne non seulement les livraisons de biens mais également les prestations de services. Par suite, il convient de viser dans ce dernier cas les prestataires non établis en France, c'est-à-dire tous les prestataires établis à l'étranger (au sein ou hors de l'Union européenne).

Ce nouveau dispositif est commenté par l'administration dans une instruction n°105 du 23 juin 2006 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-9-06 à laquelle il convient de se reporter en tant que de besoin.

Concrètement, le client redevable de la TVA sur le fondement du nouveau dispositif mentionne sur la ligne 3 B « Achats de biens ou de prestations de services réalisés auprès d'un assujetti non établi en France (CGI, art. 283-1) » de sa déclaration de chiffre d'affaires 3310-CA3 le montant total, hors taxes, de l'opération. La taxe ainsi acquittée est déductible dans les conditions de droit commun (CGI, art. 271).

Pour ce qui concerne les obligations déclaratives portant sur les acquisitions communautaires, il convient de respecter les règles qui leur sont propres ainsi que le précise le premier tiret du point 4 de l'instruction. En effet, le 2 bis de l'article 283 du CGI renvoie à l'article 258 C du même code,

⁶² Il ressort de la réponse apportée à une question posée par un parlementaire que les règles issues de la directive de 2001 doivent être mises en œuvre au plus tard le 1^{er} janvier 2004 (Rép. Ramonet, JOA(sssemblée)N(ationale) du 9 juin 2003, p. 4521, n°256). A noter que, en principe, les réponses faites par les ministres aux questions écrites des parlementaires ne constituent pas des actes susceptibles de faire l'objet d'un recours contentieux. Il en va autrement lorsque la réponse comporte une interprétation par l'administration de la loi fiscale pouvant lui être opposée par un contribuable sur le fondement des dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales (CE, 16 décembre 2005, n° 272618, *Sté Friadent France*).

⁶³ La réglementation française imposait ces mentions avant même la transposition en droit interne de la directive de 2001.



lequel concerne les acquisitions intracommunautaires. Autrement dit, il y a lieu de toujours utiliser la ligne de la déclaration de CA spécifique aux acquisitions intracommunautaires.

De même, les lignes 19 et 20 sont à remplir comme auparavant.

La ligne 21 a pour objet de suivre la TVA déductible à raison d'opérations de régularisation (cf. la notice de la déclaration 3310 ci-jointe)

A noter qu'il est admis que la facture relative aux opérations concernées par l'article 94 déjà cité ne fasse pas mention de la TVA exigible. Elle doit cependant faire apparaître distinctement que la TVA est due par le client et mentionner les dispositions de la 6^{ème} directive TVA (article 21-1-a) ou du CGI (article 283-1) justifiant que la taxe ne soit pas collectée par le fournisseur (point 12 de l'instruction).

En outre, sur accord écrit du fournisseur ou du prestataire étranger (ci-après le « vendeur ») et de son client identifié à la TVA en France, il est admis que la TVA légalement due par ce dernier, en application des nouvelles dispositions du 1 de l'article 283 du CGI, soit déclarée et acquittée, au nom et pour compte de celui-ci, sur la déclaration du vendeur. Cette tolérance est subordonnée à ce que le vendeur désigne un assujetti établi en France (un « répondant »), lequel doit se faire accréditer par le service des impôts dont il dépend, et s'engager sur un formulaire fourni par l'administration :

- à déposer la déclaration de TVA établie au nom du vendeur, mentionnant :
 - en TVA collectée, d'une part, la taxe que le vendeur déclare et acquitte au nom et pour le compte de ses clients identifiés à la TVA en France, et d'autre part la taxe dont cet assujetti non établi est par ailleurs, le cas échéant, susceptible d'être redevable en son nom propre ;
 - en TVA déductible, la taxe afférente aux dépenses que le vendeur a supportées pour la réalisation de ses opérations ouvrant droit à déduction.
- à acquitter la TVA nette due, ou à reverser les remboursements indus de crédit de TVA, au vu de la compensation opérée entre les sommes dues par le vendeur en son nom propre, celles acquittées par lui au nom et pour le compte de ses clients et les montants de TVA déductible (point 13 de l'instruction).

Enfin, le manquement à ces règles d'auto-liquidation donne lieu à l'application d'une pénalité. En effet, lorsque l'opération non déclarée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur identifié à la TVA en France lui ouvre un droit à déduction de la TVA y afférente, le défaut de déclaration de cette opération est sanctionné par l'application de l'amende de 5 % prévue au 4 de l'article 1788 A du CGI.

Précision :

S'agissant des opérations donnant lieu à l'autoliquidation de la TVA depuis le 1er septembre 2006 (cf. BOI 3 A-9-06 :

<http://doc.impots.gouv.fr/aida2006/documentationFiscale.html?collection=BOI&numero=3A-9-06>,

ACT-U du 30/06/2006 : <http://www.amue.fr/ActU/Actu.asp?Id=1110&Inst=Amue> et l'annexe 5) il n'y a dorénavant plus d'obligation pour un opérateur établi hors de la Communauté européenne de se faire immatriculer à la TVA en France et partant de faire figurer un tel numéro sur le document administratif unique (DAU) remis aux services douaniers, lors du passage en douane des marchandises, en application de l'article 286 ter du CGI (rescrit 2007/2 du 23 janvier 2007 :

<http://doc.impots.gouv.fr/aida/documentationFiscale.html?collection=RES&annee=2007&numero=2>).

La Direction de la législation fiscale a indiqué que le régime décrit ci-dessus est inapplicable aux opérations effectuées entre assujettis entre les départements d'Outre Mer et la Métropole, pour lesquelles le fournisseur/prestataire reste redevable de la TVA (rescrit 2007/3 du 23 janvier 2007).

Précisions au regard des ventes à distance (art 258A et 258 B du CGI)

Correspond à une vente à distance la livraison d'un bien meuble corporel expédié ou transporté par le vendeur ou pour son compte lorsque l'acquéreur, établi dans un autre État membre de la CE, est un particulier ou une PBRD⁶⁴.

Lorsque le transport du bien à destination du pays d'arrivée n'est pas effectué par le vendeur ou pour son compte, la vente ne peut pas être considérée comme une vente à distance correspondant à une opération intracommunautaire mais doit être regardée comme une opération interne réalisée dans le pays du vendeur. Celui-ci doit alors facturer et déclarer la TVA due sur cette vente à raison des règles applicables dans ce pays.

Il convient de préciser que les établissements d'enseignement supérieur et de recherche pourraient être concernés en cas de ventes réalisées par voies télématiques ou Internet et qui donnent lieu à la fourniture matérielle de biens (par exemple, livre commandé par Internet et livré physiquement au client).

Le régime particulier des ventes à distance peut également s'appliquer, le cas échéant, aux cessions de logiciels standards (au sujet de cette notion, cf. la partie consacrée au champ d'application, le point 1.1).

Les ventes à distance constituent toujours des livraisons taxables au niveau du vendeur. Cependant, la localisation de cette livraison est régie par un régime particulier. Corrélativement, le vendeur doit acquitter la TVA soit dans le pays de départ, soit dans le pays d'arrivée.

Deux situations sont à distinguer :

Les ventes à distance s'effectuent à partir de la France vers un autre Etat membre (EM)

Dans ce cas, le lieu de livraison se situe :

- en France si le montant des ventes à distance à destination de l'autre Etat membre n'excède pas, au cours de l'année civile précédente ou à défaut durant l'année civile en cours, 35 000 € hors TVA (seuil retenu par la Belgique, le Danemark, l'Espagne, la Finlande, la Grèce, l'Irlande, l'Italie, le Portugal et la Suède) ou 100 000 € hors TVA (seuil retenu par l'Allemagne, l'Autriche, le Luxembourg, les Pays bas et le Royaume Uni). Dans ce cas la TVA française est applicable.
- dans l'Etat membre d'arrivée du ou des biens dans le cas contraire (réalisation de ventes à distance pour un montant supérieur aux seuils indiqués ci-dessus). Le vendeur doit alors appliquer la TVA de cet autre Etat membre.

⁶⁴ Ne sont pas concernés les moyens de transport neufs livrés à des particuliers ou à des PBRD ainsi que les ventes aux PBRD de produits soumis à accises.



Le vendeur peut formuler une option par écrit auprès du service des impôts dont il relève pour que le lieu des ventes à distance se situe dans l'Etat membre d'arrivée des biens, même si les seuils ne sont pas dépassés (option à exercer pour chaque Etat membre).

Pour un établissement, cette option doit donc être formulée auprès de l'administration fiscale française.

L'option prend effet le 1^{er} jour du mois au cours duquel elle est formulée et couvre une période de deux années civiles en plus de celle afférente à son exercice. Elle est renouvelée par tacite reconduction par période de deux années civiles. La dénonciation de l'option doit être faite par écrit auprès du service des impôts dont relève le vendeur.

En cas de franchissement du seuil, lequel s'apprécie État par État, la vente à l'origine de ce dépassement ainsi que les ventes ultérieures doivent être soumises à la TVA dans le pays de destination.

Enfin, dans tous les cas où la vente est soumise à la TVA dans l'État d'arrivée du bien, le vendeur doit se faire connaître auprès de l'administration fiscale de cet État afin de s'y faire identifier.

Les ventes à distance s'effectuent d'un Etat membre vers la France

Dans ce cas, le point de départ est situé dans un autre Etat membre et le lieu de la livraison se situe :

- en France si le vendeur a réalisé, l'année civile précédente ou celle en cours, un montant de ventes à distance à destination de la France supérieur à 100 000 € hors TVA. Dans ce cas, la TVA française est applicable. Cela vaut pour la livraison dont le montant a pour effet le franchissement de seuil.
- dans l'Etat membre de départ dans le cas contraire. C'est la TVA de cet Etat qui s'appliquera alors. Le vendeur peut exercer dans son Etat membre une option pour la taxation des livraisons en France.

Ce régime s'applique également aux ventes de biens dont le point de départ est situé dans un pays tiers mais qui sont importés sur le territoire d'un autre État membre par le vendeur. En effet, les biens sont considérés comme expédiés ou transportés à destination de l'acquéreur à partir de cet État (CGI, art. 258 B.II).

Obligation du vendeur

Lorsque le lieu d'imposition n'est pas situé dans l'État membre à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés, le vendeur est tenu d'émettre une facture quelle que soit la qualité du client, que celui-ci soit un assujetti ou un non assujetti (CGI, art. 289.I.1.b)

Précisions au regard des affectations et des transferts de biens

Lorsqu'un assujetti français réceptionne en provenance d'un autre Etat membre ou transfère à destination d'un autre Etat membre des biens, sans que pour autant intervienne un changement de propriété (mouvement de stocks ou de biens d'investissement pour les besoins de l'exploitation), il doit être considéré que sont respectivement réalisés en matière de TVA :

- une affectation de biens assimilée à une acquisition intracommunautaire (CGI, art. 256bis.II)

- un transfert de biens assimilé à une livraison intracommunautaire (CGI, art. 256 III et 262.ter.I.2°)

Les règles de TVA relatives aux acquisitions et aux livraisons intracommunautaires doivent donc être mises en œuvre sauf dans les quatre hypothèses suivantes :

- le bien est destiné à être utilisé temporairement en France dans des conditions qui ouvriraient droit à l'assujetti, si ce bien était importé, au bénéfice de l'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation. (cf. BOI 3CA 92 n° 45 et s) ;
- le bien est destiné à être utilisé temporairement (en France ou dans l'autre Etat membre selon le cas pour les besoins de prestations de services effectuées par l'assujetti) ;
- le bien est destiné à faire l'objet (en France ou dans l'autre Etat membre selon le cas) de travaux ou d'expertises à condition que le bien soit réexpédié ou transporté à destination du donneur d'ordre assujetti dans l'Etat membre de départ ;
- le bien est destiné à être monté ou installé par l'assujetti dans l'Etat membre d'arrivée (en France ou dans l'autre Etat membre selon le cas). La livraison est alors imposable en France si le bien est monté ou installé en France ou dans l'Etat membre d'arrivée (cf. ci-dessus le 1.2).

Dans les trois premières hypothèses, les opérations n'ont pas à être soumises à la TVA

Dans la dernière hypothèse, le montant de la livraison doit être mentionné sur la déclaration de chiffre d'affaires souscrite par l'assujetti français (CGI, art. 287.5.a).

2.3 L'obligation de déclarer les échanges de biens dans la Communauté européenne

Tout assujetti identifié à la TVA doit déposer mensuellement⁶⁵ au service des Douanes un état récapitulatif des clients auxquels il a livré des biens dans les conditions prévues au I de l'article 262 ter du CGI (c'est-à-dire à un autre assujetti ou à une personne morale non assujettie) et une déclaration statistique périodique relative aux échanges de biens correspondant à des acquisitions ou des livraisons effectuées respectivement en provenance ou à destination d'un Etat membre (CGI, art. 289 B.I et 289 C.1 et 2)⁶⁶.

Ces deux documents font l'objet d'une déclaration unique mensuelle qui peut être produite sur support papier ou par voie informatique.

⁶⁵ Au plus tard le 10^{ème} jour ouvrable suivant le mois de référence.

⁶⁶ Jusqu'au 31 décembre 2005, la déclaration d'échanges de biens n'avait pas à être souscrite lorsque l'assujetti reçoit d'un autre Etat membre des biens pour un annuel inférieur à 100 000 € (CGI, ann. III, art. 96 J.2° et ann. IV, art. 41 sexies B). Pour les livraisons de biens, cette déclaration doit être déposée quel que soit le montant de ces livraisons (CGI, ann. III, art. 96 J.1°).

Simplifications au regard de la déclaration des échanges de biens entre les Etats membres de la Communauté européenne : Depuis le 1er janvier 2006, de nouvelles dispositions réglementaires s'appliquent pour la DEB. En effet, un arrêté du 8 décembre 2005 (publié au J.O n° 292 du 16 décembre 2005 page 19379) relève de **100 000 € à 150 000 €** le seuil d'assimilation, c'est-à-dire le seuil en deçà duquel les opérateurs sont, d'une part, dispensés de souscrire la DEB pour l'introduction, en France métropolitaine, de biens en provenance des autres Etats membres et d'autre part, autorisés à souscrire une déclaration très simplifiée à l'expédition de biens à destination de ces mêmes Etats (<http://www.douane.gouv.fr/pdf/eservice/deb2006.pdf>).

En outre, le décret 2005-1671 du 27 décembre 2005 modifie l'article 96 L de l'annexe III au CGI. Cette annexe intègre, des articles 96J à 96 M, le dispositif concernant la DEB.



Le contenu et les modalités de cette déclaration (dite "DEB", déclaration des échanges de biens entre Etats membres de la Communauté européenne) sont prévues aux articles 96 J à 96 M de l'annexe III au CGI. Dans certains cas, il peut s'agir d'une déclaration simplifiée.

La DEB reprend, par nature de flux, l'ensemble des mouvements de marchandises communautaires qui circulent entre la France métropolitaine et un autre État membre de la CE.

Cette déclaration a une double finalité : statistique (collecte des renseignements destinés à l'établissement mensuel des statistiques du commerce extérieur) et fiscale (surveillance de la bonne application du régime de TVA intracommunautaire).

Elle n'a pas à être souscrite par les particuliers et les "PBRD" ainsi que, à l'expédition, par les assujettis qui bénéficient de la franchise en base.

En outre, lorsque la TVA française est applicable, le vendeur, assujetti français, n'a pas à mentionner sur la DEB les expéditions de biens à destination de particuliers ou de PBRD établis dans un autre État membre (ventes à distance). En revanche, la DEB doit comporter ces éléments si les livraisons ne sont pas soumises à la TVA française.

Enfin, il faut noter que **le défaut de production de la déclaration dans les délais fait l'objet d'une amende de 750 € (portée à 1 500 € à défaut de production dans les trente jours d'une mise en demeure) et chaque omission ou inexactitude d'une amende de 15 € avec un maximum de 1 500 €**

L'amende est prononcée, dans le même délai de reprise qu'en matière de TVA⁶⁷, par l'administration (des douanes ou des impôts) qui constate l'infraction. Le recouvrement et le contentieux de cette amende suivent les mêmes règles que celles qui sont prévues pour la TVA.

3. Les échanges extracommunautaires

Nous venons d'étudier les échanges se situant à l'intérieur de la Communauté européenne.

Il nous reste à voir ceux qui résultent d'opérations réalisées avec des pays tiers ou territoires assimilés.

Ce faisant, nous retrouvons la notion d'"importation" que nous avons déjà abordée lors de l'étude des opérations exonérées par disposition expresse de la loi et qui, partant, fera seulement l'objet ici d'un bref rappel. Nous verrons également la notion d'"exportation".

Précisions en matière de dédouanement :

Le site Internet des Douanes permet de recueillir des éléments d'information sur le dédouanement par échange de données informatisé (EDI) instauré en France avec la procédure de dédouanement express (PDE): <http://www.douane.gouv.fr/page.asp?id=359> et la procédure de dédouanement simplifiée (PDS) <http://www.douane.gouv.fr/page.asp?id=358>

La Direction générale des douanes et droits indirects a également mis en place la version 1 de la procédure DELTA-Domicilié destinée à offrir aux opérateurs un dédouanement en ligne par transmission automatisée ayant notamment pour caractéristiques la rapidité avec un coût déclaratif moindre fondé sur la dématérialisation des formalités déclaratives. Cette version 1 autorise le

⁶⁷Le délai de reprise de l'administration correspond à la période au cours de laquelle celle-ci peut procéder à un contrôle. Cette action peut être mise en oeuvre jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible (Livre des procédures fiscales, art. L 176).

Au delà de ce délai, l'action de l'administration est prescrite.

dédouanement pour l'ensemble des procédures domiciliées à l'importation accessible via le portail Internet Prodou@ne et donne la possibilité de ne pas joindre aux déclarations certains documents papier.

En 2007, le document administratif unique (DAU), justifiant la réalité d'une importation ou d'une exportation en matière de TVA ([cf. ci-après](#)), ainsi que la déclaration complémentaire globale (DCG) ont évolué. Cela se traduit notamment par un nouveau format des données. **Le format 2007 doit obligatoirement être utilisé depuis le 1er janvier 2007.** Pour de plus amples informations, il convient de se reporter au site internet de la Direction générale des douanes et droits indirects : <http://www.douane.gouv.fr/data/file/4246.pdf>

Il est à noter que le bulletin officiel des douanes n° 6617 du 16 février 2005 décrit l'intégralité de la réforme et établit les correspondances entre l'ancien DAU et le nouveau : <http://www.douane.gouv.fr/data/dab/pdf/05-013.pdf>.

Enfin, toutes les nouveautés réglementaires sont intégrées dans DELT@ (Dédouanement En Ligne par Traitement Automatisé) : <http://www.douane.gouv.fr/data/file/4012.pdf>

3.1 La notion d'importation

Il est seulement rappelé ici, pour les raisons données ci-dessus, qu'une importation est une opération par laquelle un bien en provenance d'un Etat qui, au regard de la TVA, n'appartient pas à la Communauté européenne est mis à la consommation en France.

La TVA correspondante est perçue par le service des Douanes lors du passage de la frontière. Toutefois, certaines importations bénéficient d'une exonération (CGI, art. 291. II et III).

3.2 La notion d'exportation

Les exportations correspondent à des livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de la Communauté européenne.

Autrement dit, les territoires d'exportation sont tous ceux qui sont regroupés sous l'expression "pays tiers" que nous avons déjà définie en abordant le présent chapitre.

Les exportations entrent, en principe, dans le champ d'application de la TVA française.

Elles en sont, toutefois, exonérées lorsque certaines conditions fixées par la loi sont remplies.

Il convient donc d'examiner ces conditions, étant précisé que nous ne verrons que le cas qui nous intéresse, à savoir celui où l'exportation est réalisée par le vendeur ou pour son compte (intermédiaire "transparent").

Par ailleurs, des précisions seront apportées sur les procédures spécifiques qui s'attachent aux exportations, mais également aux livraisons intracommunautaires, c'est-à-dire, en parlant plus globalement, aux opérations relevant du commerce extérieur : procédure spéciale de remboursement de la TVA non imputable et procédure des achats en franchise de taxe.

Les conditions d'exonération des exportations

L'exonération est subordonnée à la justification de la réalité de l'exportation, ce qui implique (CGI, ann. III, art. 74) :



- **l'inscription dans le registre comptable, prévu au 3° du I de l'article 286 du CGI**, d'un certain nombre de mentions concernant l'exportation;
- **la production, à l'appui de ce registre, d'une déclaration d'exportation** (comportant, notamment, les identités du déclarant, de l'expéditeur et du destinataire, la nature et la valeur des marchandises, etc.), **conforme au modèle donné par l'administration, ayant obtenu le visa du service des douanes du point de sortie de la communauté européenne**. Cette déclaration appelée "**document administratif unique**" (DAU), dont l'exemplaire n° 3 doit être conservé à l'appui de la comptabilité, constitue la justification essentielle de l'exportation.

Consécutivement au règlement 2286/2003 du 18 décembre 2003 de la Commission européenne, la direction générale des douanes et des droits indirects a publié une instruction (Bulletin officiel des douanes n° 6617 du 16 février 2005) apportant des précisions sur les modalités d'application du Document Administratif Unique (DAU) pour les opérations réalisées selon la procédure de droit commun.

Les différentes rubriques de ce document, qui justifie notamment à raison des exemplaires n°3 et n°8 la réalité respectivement d'une exportation et d'une importation en matière de TVA, font l'objet de modifications substantielles (<http://www.douane.gouv.fr/data/dab/pdf/05-013.pdf>).

La procédure spéciale de remboursement de crédits de TVA offerte aux exportateurs

Bien qu'elles soient exonérées, **les exportations ouvrent droit à déduction de la TVA grevant les éléments du prix des biens concernés** (CGI, art. 271.V.c).

L'exercice de ce droit peut donner lieu à un remboursement de crédits de TVA non imputables selon la **procédure générale** (remboursement annuel ou trimestriel)⁶⁸ ou selon une **procédure spéciale** réservée uniquement aux assujettis qui réalisent des opérations exonérées relevant du commerce extérieur (remboursement mensuel ; CGI, ann. II, art. 242 O F)⁶⁹.

Cette dernière procédure est ouverte également pour les livraisons intracommunautaires.

⁶⁸ Le remboursement du crédit de TVA peut être obtenu au terme d'une année civile si le montant correspondant est au moins égal à 150 €. Le remboursement peut être obtenu au terme de l'un des trois premiers trimestres civils si chacune des déclarations de chiffre d'affaires déposées au titre du trimestre fait apparaître un crédit et si le crédit est au moins égal à 760 € (CGI, ann. II, art. 242-O C).

Une demande de remboursement d'un crédit de TVA est une réclamation contentieuse soumise d'abord aux délais particuliers prévus aux articles 242-O A à 242-O K de l'annexe II au CGI. Mais en raison du silence de ces dispositions, c'est le délai général prévu à l'article R 196-1 du Livre des procédures fiscales qui s'applique (CE, 8 décembre 1986, n° 57881). La Haute Assemblée a également jugé qu'un crédit de TVA n'est pas remboursable en l'absence de dépôt d'une déclaration mentionnant le montant de taxe déductible (CE, 27 juillet 1988, n° 58629).

A noter aussi qu'un crédit de TVA régulièrement déclaré ne disparaît jamais et se reporte indéfiniment. Le seul butoir est celui de la perte de la qualité de redevable, laquelle implique alors la mise en œuvre des dispositions de l'article 242-OG de l'annexe II au CGI (remboursement du crédit de taxe déductible pour son montant total). Enfin, en cas d'omission de déclaration d'un crédit de TVA, le redevable peut réparer son erreur dans le délai prévu au 1 de l'article 224 de cette même annexe ([cf. infra, le 2.2 du C de la deuxième partie « l'étendue du droit à déduction »](#)), à savoir jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant celle de l'omission (CE, 28 décembre 2005, n° 263982, *Me Deltour, liquidateur de la Sté Sodinel*).

⁶⁹ Dans les deux cas, le remboursement des crédits de TVA est demandé au moyen de l'imprimé 3519. Chacune des procédures dispose d'un cadre spécifique.

En pratique, le montant du crédit à rembourser, au titre d'une période, est **limité à un plafond** égal à la TVA calculée fictivement sur les opérations ouvrant droit à cette procédure ayant été réalisées au cours de cette période (exportations, livraisons intracommunautaires exonérées).

A ce plafond peut s'ajouter, le cas échéant, le montant de la TVA fictive correspondant au même type d'opérations se rapportant à une (ou des) période(s) précédente(s) n'ayant pu servir de base à un remboursement de crédits (quel qu'en soit le motif).

En outre, **aucun minimum de restitution n'est exigé contrairement à la procédure générale.**

La procédure d'achats en franchise de TVA

Les assujettis réalisant des opérations relevant du commerce extérieur (exportations, livraisons intracommunautaires exonérées de TVA, livraisons dont le lieu est situé dans un autre État membre de la CE et qui relève du régime des ventes à distance ou qui concerne des biens livrés après montage ou installation par le vendeur) ont la faculté d'acquies en franchise de TVA les biens et services nécessaires à ces opérations⁷⁰ (CGI, art. 275).

Ce dispositif présente un intérêt non négligeable sur le plan de la trésorerie puisque, pour l'assujetti qui en bénéficie, il évite tout portage en ce qu'il permet d'éviter de faire l'avance de la TVA comprise dans le coût des dépenses et qui ne pourrait être récupérée que par voie d'imputation ou sous la forme d'un remboursement de crédits de TVA.

Toutefois, une limite existe dans la mise en œuvre de ce régime suspensif.

En effet, **le montant des achats en franchise de TVA ne peut pas dépasser un contingent annuel.**

Celui-ci est égal au **montant des livraisons** relevant du commerce extérieur que l'entreprise a réalisées au cours de **l'année précédente**⁷¹ et qui ont porté sur des biens normalement passibles de la TVA.

Lorsque le contingent est atteint, les achats restant, le cas échéant, à effectuer jusqu'à la fin de l'année en cours doivent être effectués avec paiement de la TVA (avec possibilité d'une récupération à raison des règles de droit commun).

Un dépassement du contingent légal peut, toutefois, **être autorisé** par le service local des impôts en cas d'augmentation des commandes.

Les **formalités à accomplir** pour bénéficier du régime des achats en franchise sont les suivantes.

Il convient **d'adresser aux fournisseurs**, en principe avant la livraison des marchandises ou la facturation des services, **une attestation** visée par le service des impôts dont dépend l'entreprise (ça peut donc être une université) qui la délivre :⁷²

⁷⁰ Il n'est pas exigé que les marchandises livrées ou exportées soient identiques à celles qui ont été reçues en franchise de TVA.

⁷¹ Les entreprises peuvent retenir comme année de référence soit l'année civile précédente, soit les douze derniers mois lorsqu'il apparaît, en cours d'année, que les livraisons, à prendre en compte, effectuées durant cette période sont plus élevées que celles de l'année civile précédente.

⁷² En cas d'approvisionnement auprès de nombreux fournisseurs, le service des impôts peut dispenser les entreprises concernées de soumettre leurs attestations à la formalité du visa.



- **certifiant** d'une part que les produits commandés sont destinés à faire l'objet, en l'état ou après transformation, d'une livraison relevant du commerce extérieur ou que les services acquis portent directement sur de tels produits ;
- **comportant** d'autre part **l'engagement** d'acquitter la TVA au cas où ces produits ne recevraient pas la destination qui sous-tend la franchise.

Les assujettis qui effectuent des **acquisitions intracommunautaires de biens en franchise de TVA** n'adressent pas cette attestation à leurs fournisseurs mais doivent la conserver à l'appui de leur comptabilité.

Quant aux **importations**, le bénéfice de la franchise de TVA est subordonné à la **présentation** au service des douanes d'un **avis d'importation, modèle AI 2 sur lequel l'importateur mentionne certains éléments**. Il doit notamment déclarer qu'il a la position d'assujetti à la TVA et certifier que les biens importés sont destinés à être réexportés.

Nota : Se ralliant à la jurisprudence, l'administration fiscale a publié une instruction (3 A-2-04, n° 126 du 6 août 2004) apportant des précisions sur la limitation des obligations auxquelles sont soumis les assujettis à la TVA en matière d'achats en franchise de cet impôt.

<http://doc.impots.gouv.fr/aida2004/documentationFiscale.html?collection=BOI&numero=3A-2-04>

Cette instruction modifie la procédure d'obtention et de gestion du contingent d'achats en franchise, à la suite des arrêts Lambert Rivière (Conseil d'Etat, 14 janvier 2002) et Domaine Laroche (Cour administrative d'appel de Lyon, 24 juillet 2003). Le chiffrage des attestations et le relevé annuel des achats en franchise sont désormais supprimés pour les acquéreurs dispensés de visa par l'instruction 3 A-1-00 du 21 février 2000

<http://doc.impots.gouv.fr/aida/documentationFiscale.html?collection=BOI&numero=3A-1-00>.

Une autre instruction fiscale (3 D-5-04, n° 126 du 6 août 2004) clarifie le régime des pénalités applicables en cas de défaut de déclaration, par un assujetti exportateur, de la TVA dont il est redevable lorsque ne sont pas respectées les conditions d'application de la procédure d'achats en franchise de taxe.

<http://doc.impots.gouv.fr/aida2004/documentationFiscale.html?collection=BOI&numero=3D-5-04>

Toute personne ayant bénéficié de la procédure d'achats en franchise de TVA prévue par les dispositions de l'article 275 du CGI est tenue au paiement de l'impôt lorsque les conditions d'application de ladite procédure ne sont pas remplies (CGI, art. 284.I).

Les droits ainsi rappelés sont passibles de l'amende fiscale de 5 % prévue à l'article 1788 septies du CGI, dans tous les cas où la TVA en question est déductible par le redevable dans les conditions du droit commun (CGI, article 271-II). Tel est le cas lorsqu'il s'agit d'une taxe ayant grevé des dépenses que ce dernier a supportées pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction en application des dispositions de l'article 271.

Enfin, cette taxe déductible afférente à l'opération qui n'a pas été déclarée peut être imputée, à l'initiative de l'administration, sur la taxe rappelée dans le cadre de la procédure de redressements dans les conditions exposées par l'instruction du 23 juin 1998 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-5-98.



Ce qu'il faut retenir

Opération	Qualification	Doit-elle être imposée en France ?	Texte de référence
Bien acheté ou fabriqué en France (lieu de départ) et livré (lieu d'arrivée) :			
- en France	LBMC "interne"	OUI	CGI, art.258
- dans un Etat membre	Livraison intra	Non (exo) ⁷³	CGI, art. 262 ter I
- dans un pays tiers	Exportation	Non (exo) ⁷⁴	CGI, art. 262
Bien livré en France (lieu d'arrivée) en provenance d'un (lieu de départ) :			
- Etat membre	Acquisition intra	OUI ⁷⁵	CGI, art. 256 bis, 258 C
- pays tiers	Importation	OUI ⁷⁶	CGI, art.291

En outre :

1. Une procédure spéciale de remboursement de crédits de TVA est ouverte aux assujettis réalisant des opérations relevant du commerce extérieur (livraisons intracommunautaires et exportations). A ce titre, ceux-ci peuvent bénéficier de remboursements mensuels dans la limite d'un plafond.
2. Ces mêmes assujettis sont autorisés, dans la limite d'un contingent annuel, à acquérir en franchise de TVA les biens et services destinés à ces opérations.

⁷³ Si les conditions requises en la matière sont remplies

⁷⁴ idem

⁷⁵ Sauf si une exonération est prévue par la loi

⁷⁶ idem



B. Lieu d'imposition des prestations de services

Nous allons étudier ici une partie de la TVA qui est assez complexe dans la mesure où le principe qui va être posé dans un premier temps fait l'objet de nombreuses dérogations en raison de l'application de dispositions spécifiques.

1. Principe

En principe, **le lieu des prestations de services est réputé se situer en France** et, partant, celles-ci entrent dans le champ d'application de la TVA française et y sont imposables **lorsque le prestataire est établi en France** (CGI, art. 259).

Autrement dit, pour être imposable en France, une prestation de services doit être rendue par le prestataire à partir du siège de son activité économique ou d'un établissement stable situé en France. Par siège de l'activité du prestataire, il faut entendre le lieu d'exploitation où l'intéressé exerce l'ensemble de son activité (usine, atelier, magasin, bureau, ...).

Dans l'hypothèse où le prestataire exerce son activité dans des lieux différents, il convient de se référer à la notion d'établissement dans la mesure où celui-ci présente un caractère de stabilité. À cet égard, la documentation administrative (série 3 A 214 n° 3) précise qu'il y a lieu de considérer comme établissement stable tout centre d'activité où l'assujetti effectue de manière régulière des opérations imposables. Ce centre d'activité est généralement constitué par un magasin ou un bureau, une usine, un atelier ou un chantier connu de la clientèle, dirigé par le chef d'entreprise ou par un préposé qui a le pouvoir d'engager des opérations pour le compte du chef d'entreprise.⁷⁷

Les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche sont des prestataires établis en France puisque c'est dans ce pays que se trouve le siège de leur activité, c'est-à-dire le lieu d'exploitation où ils exercent l'ensemble de cette activité.

Nota : Depuis le **1^{er} septembre 2006**, pour une livraison de biens ou une prestation de services effectuée par un assujetti non établi en France, la TVA doit désormais être, conformément à l'article 94 de la loi de finances rectificative pour 2005 (n° 2005-1720 du 30 décembre 2005), acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur lorsque celui-ci est identifié à la TVA en France et que le fournisseur ou le prestataire n'est pas établi en France (cf. supra le [2.2 du 2 du A « Les échanges communautaires](#)).

⁷⁷ La définition retenue par la jurisprudence communautaire est plus restrictive. En effet, elle considère que l'établissement stable est caractérisé par la réunion permanente d'une installation comportant les moyens humains et techniques nécessaires à des prestations de services (CJCE, arrêt du 4 juillet 1985, aff. 168/84, *Berkholz*). Il est donc nécessaire que l'établissement présente un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services (CJCE, arrêt du 17 juillet 1997, aff. C-190/95, *ARO Lease BV* et point 48 de l'arrêt du 11 septembre 2003, aff. C-155/01, *Cookies World*). Dans un arrêt du 23 mars 2006, aff. C-210/04, *FCE Bank plc*, la CJCE a jugé « que les articles 2, § 1 et 9, § 1, de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens qu'un établissement stable, qui n'est pas une entité juridique distincte de la société dont il relève, établi dans un autre Etat membre et auquel la société fournit des prestations de services, ne doit pas être considéré comme un assujetti en raison des coûts qui lui sont imputés au titre desdites prestations . » (point 41). [Cf. le point 2.4 de la fiche 3 de la 3^{ème} partie et en particulier le renvoi.](#)

2. Les prestations localisables "matériellement"

Il ne s'agit pas ici d'étudier tous les cas de figure qui peuvent exister mais simplement de voir ceux qui présentent un intérêt pour les établissements.

2.1 Les prestations se rattachant à un immeuble

Dans ce cas, c'est le lieu de situation de l'immeuble qui détermine le lieu d'imposition des prestations qui s'y rapportent (CGI, art. 259 A.2°).

Aussi, **les prestations portant sur un immeuble** (opérations préalables à la construction telles que celles réalisées par les architectes, géomètres, bureaux d'études, ... ; travaux immobiliers et prestations en vue de la construction par exemple) **situé en France sont imposables en France**.

Le redevable de la TVA exigible est le prestataire (CGI, art. 283.1).

2.2 Les prestations scientifiques (organisation de manifestations/congrès scientifiques)

Ce type de prestations ainsi que celles qui leur sont accessoires, leur organisation, **entrent dans le champ d'application de la TVA française lorsqu'elles sont matériellement exécutées en France** (CGI, art. 259 A. 4° a).

La TVA est due non seulement par la personne qui fournit la prestation (CGI, art. 283.1), mais également par toute personne qui participe à son organisation.

Précision : Lieu d'imposition à la TVA des prestations de services rendues à l'occasion d'une foire ou d'un salon.

Dans un arrêt du 9 mars 2006, « Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie contre Gillan Beach Ltd » ([aff. C-114/05](#)), la Cour de justice des Communautés européennes a confirmé que la prestation de services globale fournie par un organisateur aux exposants dans une foire ou un salon relève des dispositions de l'article 9 § 2, sous c), premier tiret de la sixième directive. Ces dispositions sont transposées en droit interne à l'article 259 A 4° a du code général des impôts. Corrélativement, le lieu d'imposition des prestations de services visées par ces articles, auxquelles se rattache notamment l'organisation de foires et de salons, est réputé se situer dans le pays où celles-ci sont matériellement exécutées.

2.3 Les travaux et expertises sur des biens meubles corporels

Principe

Ces travaux (réparation, transformation, analyses, ...) et expertises entrent dans le champ d'application de la TVA française lorsque ces **prestations sont matériellement exécutées en France** (CGI, art. 259 A. 4° bis)⁷⁸.

La TVA doit être acquittée par le preneur – autrement dit, il en est le redevable - lorsque le prestataire est établi hors de France. Toutefois, le prestataire est solidairement tenu avec ce dernier au paiement de la taxe (CGI, art. 283.2).

La réalisation de prestations de cette nature donnant lieu à l'application de la TVA française entraîne l'obligation de faire figurer sur les factures le numéro d'identification à la TVA du prestataire ainsi que celui fourni par le preneur (CGI, ann. II, art. 242 nonies A 4°).

⁷⁸ Il est rappelé les travaux d'analyse de biologie médicale sont exonérée de TVA en France (CGI, art. 261. 4.1°).
En revanche, les travaux de sondage ou de reconnaissance des sols doivent être soumis à la TVA.



Exceptions

- Lorsque le preneur fournit son numéro d'identification à la TVA dans un autre Etat membre, **la TVA française n'est pas exigible** si, après réalisation du service, les biens sont expédiés ou transportés hors de France (le a de l'article 259 A. 4° bis du CGI). En revanche, en l'absence d'un tel numéro ou en cas d'absence d'expédition ou de transport du bien hors de France après la réalisation de l'opération (notamment lorsque la prestation aboutit à la destruction des biens), la TVA française est due (doc. adm., série 3 A 2142 n° 42).
- Lorsque les prestations sont matériellement exécutées dans un autre Etat membre et que le preneur fournit au prestataire son numéro d'identification à la TVA en France, **la TVA française est applicable** sous réserve, toutefois, que les biens soient expédiés ou transportés hors de l'Etat membre où le service a été réalisé (le b de l'article 259 A. 4° bis du CGI). Il n'est pas nécessaire que les biens soient expédiés ou transportés à destination de la France (Doc. adm., série 3 A 2142, n°43).

Précisions

L'opération consistant pour une personne (donneur d'ordre assujetti) à envoyer un bien pour réparation dans un autre Etat membre avec retour du bien réparé dans l'Etat membre de départ (à destination de ce même donneur d'ordre) ne constitue pas une livraison intracommunautaire dans le pays de départ ni une acquisition intracommunautaire dans le pays d'exécution de la prestation de réparation.

Cette opération n'entre pas dans le champ d'application de la TVA.

En revanche, si le bien réparé n'est pas expédié ou transporté à destination du donneur d'ordre, il doit être considéré que ce dernier réalise un transfert du bien à destination de l'Etat membre du prestataire. Ce transfert s'assimile à une livraison (cf. supra le 2.2 in fine du A). En outre, une acquisition intracommunautaire est réalisée par le donneur d'ordre dans ce même Etat membre (cf. les instructions publiées au bulletin officiel des impôts sous les références 3 CA 92, n° 31 et 32, 52 et 53 et 3 A-7-93, n° 1 et 2).

Par ailleurs, il est à noter que les services de radiodiffusion et de télévision ainsi que les services fournis par voie électronique ne relèvent plus, depuis le 1^{er} juillet 2003, des dispositions de l'article 259 du code général des impôts⁷⁹. En effet, aux fins de prévenir les distorsions de concurrence, la directive 2002/38/CE adoptée par le Conseil de l'Union européenne le 7 mai 2002 modifie la sixième directive pour ce qui concerne le lieu d'imposition de ces services. Par suite, ceux-ci sont imposés dans la Communauté européenne lorsqu'ils sont consommés par des clients qui y sont établis, ou y résident, et ne sont pas imposés lorsqu'ils sont consommés en dehors de la Communauté européenne.

Corrélativement, les services en question entrent dans le champ d'application de l'article 259 B du code général des impôts (cf. ci-après, le point 3).

L'administration fiscale a commenté ce nouveau régime entré en vigueur le 1^{er} juillet 2003 dans une instruction n° 149 du 8 septembre 2003, publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence

⁷⁹ Les prestataires communautaires devaient donc soumettre de tels services à la TVA de l'État dans lequel ils étaient établis tandis que les prestataires non communautaires pouvaient fournir ces mêmes services sans TVA.

3 A-3-03, à laquelle il convient de se reporter en tant que de besoin, étant précisé que des modifications ont été apportées au sujet de la gestion du portail électronique français par l'instruction fiscale du 3 septembre 2004 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-5-04 .

3. Les prestations "immatérielles"

Ces prestations sont énumérées à l'article 259 B du CGI.

Parmi celles-ci, citons celles qui sont plus susceptibles d'être réalisées par les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.

- Cessions et concessions de droits d'auteur, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et d'autres droits similaires (1° de l'art. 259 B).
- Prestations de conseillers, ingénieurs, bureaux d'études dans tous les domaines y compris ceux de l'organisation, de la recherche et du développement (4° de l'art. 259 B).
- Mise à disposition de personnel (7° de l'art. 259 B).
- Services fournis par voie électronique (12° de l'art. 259 B)⁸⁰.

3.1 Règles applicables

Opérations imposables en France

Les prestations "immatérielles" sont imposables en France lorsque :

- **Le prestataire est établi en France** et que :
 - **le preneur** de la prestation (client direct du prestataire auquel le service est rendu et régulièrement facturé) **est un assujetti établi en France** ;
 - **le preneur est établi dans un autre Etat membre sans y être assujetti.**
- **Le prestataire est établi hors de France (CE ou hors CE) et que le preneur est un assujetti établi en France ;**
- **Le prestataire est établi hors CE et le preneur, établi en France, n'est pas assujetti à la TVA mais utilise le service en France.**

La TVA est due par le preneur (il en est le redevable légal) de la prestation lorsque celle-ci est réalisée par un prestataire établi hors de France. Toutefois, ce dernier est solidairement tenu au paiement de la taxe (CGI, art. 283.2).

En raisonnant *a contrario*, **les prestations "immatérielles" rendues par un prestataire établi en France ne sont pas imposables en France lorsque :**

- le preneur de la prestation est établi hors de la Communauté européenne ;
- le preneur est un assujetti à la TVA établi dans un autre Etat membre⁸¹..

⁸⁰ Cf. l'instruction n° 149 du 8 septembre 2003 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-3-03.

⁸¹ Bien entendu, si le preneur établi et assujetti à l'étranger possède en France un établissement exerçant une activité assujettie et pour le compte duquel le service est rendu, l'opération est passible de la TVA en France.



Précisions

Lorsque la prestation est rendue par un prestataire établi en France à un preneur établi dans un autre Etat membre où ce dernier est assujéti à la TVA, **il est nécessaire que le prestataire puisse apporter, par tout moyen, la preuve de la qualité d'assujéti du preneur.**

En effet, dans ce cas, c'est le preneur qui est redevable de la TVA dans le pays où il est établi. A défaut de preuve certifiant sa qualité d'assujéti, le preneur serait considéré comme un non assujéti et, par suite, le prestataire devrait être recherché en paiement de la taxe en France (6^{ème} directive, art. 21§ 1 point b et § 3 ; CGI, art. 283.2).

Mais, en tout état de cause, conformément aux dispositions de l'article 9 § 2.point e) de la sixième directive combinées avec celles de l'article 21 § 1 point b de cette même directive (articles 56 § 1 et 196 de la 6^{ème} directive dans sa version refondue du 28 novembre 2006) , que transpose respectivement en droit interne les articles 259 B et 283.2 du CGI, l'imposition de la prestation dans l'Etat où le preneur est établi n'est pas subordonnée à la possession par le prestataire du numéro d'identification à la TVA (n° intracommunautaire) du preneur.

A titre d'exemple, lorsqu'une université réalise une prestation de services immatérielle au bénéfice d'une entreprise établie en Allemagne, l'université doit s'assurer de la qualité d'assujéti de cette entreprise. Pour ce faire, elle **peut notamment** réclamer le numéro d'identification à la TVA dans un autre Etat membre de cette dernière. Si elle ne le faisait pas et que l'entreprise s'avérait ne pas être assujéti, l'université devrait alors acquitter la TVA en France.

Enfin, lorsque le preneur est le redevable de la TVA, le prestataire doit mentionner sur sa facture « Prestation désignée à l'article 259 B – TVA due par le preneur ». Le prix réclamé par le prestataire est donc réputé « hors taxes ». Le preneur peut, quant à lui, déduire dans les conditions de droit commun la taxe dont il est redevable.

Lorsque la prestation est rendue par un prestataire établi hors de la CE à un preneur non assujéti établi en France, le prestataire doit apporter la preuve que la prestation a été utilisée en totalité ou en partie en France ou hors de France et, le cas échéant, dans quelle proportion.

A défaut, la prestation est considérée comme utilisée en France et elle doit y être imposée à la TVA.

Cette situation ne peut en principe jamais concerner une université qui est assujéti sur l'ensemble de ses activités et ne peut donc se retrouver dans la situation d'un " preneur non assujéti établi en France".

Dans l'hypothèse où le titulaire d'un marché d'études établi en France fait appel à des sous-traitants également établis en France pour la réalisation de travaux de recherche, l'application des dispositions combinées des articles 259 et 259 B du CGI conduit à imposer ces travaux de sous-traitance à la TVA française.

Toutefois, ne sont pas soumis à la TVA en France de tels travaux lorsque le titulaire du marché les met à disposition d'un client étranger en vue de leur utilisation directe hors de France et qu'il n'est pas lui-même redevable de la taxe au titre de cette opération. Il en est ainsi lorsque le client concerné est établi en dehors de la Communauté européenne ou lorsqu'il est établi dans un autre Etat membre en y étant assujéti.

Cette règle est également applicable lorsque le sous-traitant est établi à l'étranger (Doc. adm., 3 A 2143, n° 60).

Dans le cas où les prestations immatérielles ne sont pas imposables en France, elles sont cependant susceptibles d'ouvrir droit à déduction de la TVA grevant les éléments de leur prix.

Il faut toutefois noter que **ce droit ne peut être exercé que dans la mesure où les opérations en question ouvriraient droit à déduction si leur lieu d'imposition se situait en France** (CGI, art. 271.V.d).

Cette condition a pour effet d'exclure du droit à déduction les opérations exonérées en régime intérieur ou réalisées par des non assujettis.

A titre d'exemple, l'université (qui est le prestataire) réalise une prestation immatérielle pour le compte d'un preneur (soit assujetti dans un Etat membre ou établi en dehors de la Communauté européenne). Si cette prestation correspond à des travaux d'analyse de biologie médicale aucun droit à déduction ne peut être exercé au titre des dépenses supportées dans le cadre de ces travaux. En effet, ceux-ci sont exonérés de TVA en France sur le fondement de l'article 261 du CGI. Cette même exonération s'applique pour les organes, sang et lait humains ou autres produits d'origine humaine utilisés à des fins médicales (urines, spermes notamment).

Si en revanche la prestation immatérielle n'est pas exonérée en France (cession d'un brevet ou de droits de licences par exemple), le droit à déduction peut alors être ouvert pour l'université.

3.2 Cas particulier des prestations de services rendues à des organisations internationales

En application des dispositions combinées des articles 259 et 259 B du CGI, les prestations rendues par les entreprises françaises à des organisations internationales établies dans un Etat membre autre que la France sans y être assujetties devraient, en principe, être soumises à la TVA.

Cela étant, ces mêmes organisations internationales, dans une telle situation, pourraient, sur la base d'accords internationaux leur octroyant des privilèges fiscaux, en particulier en matière de TVA, bénéficier généralement de mesures leur permettant de ne pas supporter le poids de la TVA au titre de leurs dépenses.

Autrement dit, la France devrait normalement leur rembourser le montant de la taxe correspondant.

Cette situation présenterait, toutefois, l'inconvénient majeur de placer les entreprises françaises dans une position défavorable par rapport aux entreprises étrangères établies dans des pays exonérant de TVA dès le départ les prestations concernées.

C'est pourquoi, **une décision ministérielle fut prise le 29 juillet 1980 aux termes de laquelle les prestations de services en question doivent être considérées comme exonérées de TVA** (cf. note du 18 novembre 1980 publiée au bulletin officiel de la DGI sous la référence 14 I-1-80 ; cf. [annexe 4](#)).

Cette mesure est applicable dans les conditions cumulatives suivantes.

- Les prestations de services concernées sont celles qui sont désignées à l'article 259 B du CGI.
- Ces prestations doivent être rendues par un assujetti français à une organisation internationale établie dans un Etat membre autre que la France sans y être assujettie à la TVA.



- Les textes ou accords internationaux concernant l'organisation intéressée doivent faire l'obligation à la France d'assurer l'effacement de l'incidence de la TVA.

Il est à noter que les sommes perçues en contrepartie de prestations non soumises à la TVA sur le fondement de la décision de 1980 sont à inscrire aux deux termes du rapport déterminant le pourcentage de déduction du prestataire (cf. la partie consacrée au mécanisme de déduction, le point 1.3.1).

Enfin, il est admis que les prestations en cause, bien qu'exonérées, ouvrent droit à déduction de la TVA comprise dans le coût des dépenses exposées pour les besoins de leur réalisation.

Ces règles s'appliquent aux **prestations immatérielles rendues aux organismes communautaires**. Elles sont différentes de celles qui doivent être mises en œuvre au titre des **aides financières allouées** par ces mêmes organismes (Cf. fiche relative aux subventions).

En effet, dans le premier cas, il s'agit de sommes versées par ces organismes en contrepartie de prestations dont ils bénéficient alors que dans le second, les sommes versées à des assujettis français sont totalement indépendantes de prestations rendues à la partie versante.

En d'autres termes, il convient de distinguer les sommes représentatives du paiement d'un prix (1^{er} cas) des sommes qui constituent de véritables subventions (2^{ème} cas).

A titre d'exemple, un laboratoire d'analyse géophysique appartenant à une université effectue une prestation d'études au bénéfice d'un organisme communautaire non assujetti. En pratique, cette prestation est réalisée par un ingénieur exerçant ses fonctions dans ce laboratoire.

En application des dispositions de l'article 259 B du CGI cette prestation devrait être imposée à la TVA en France, elle fait toutefois l'objet d'une exonération sur le fondement de la décision ministérielle de 1980.



Ce qu'il faut retenir

Le lieu d'imposition des prestations de services localisables " matériellement" est prévu aux articles 259 et 259 A du CGI.

Lieu d'imposition des prestations « immatérielles » énumérées à l'article 259B du CGI

Lieu d'établissement du prestataire	Lieu d'établissement et qualité du preneur				
	France		Autre Etat membre		Hors communauté européenne
	assujetti	non assujetti	assujetti	non assujetti	
France	OUI	OUI	NON ⁸²	OUI ⁸³	NON
Autre Etat membre	OUI ⁸⁴	NON	NON	NON	NON
hors communauté européenne (pays tiers)	OUI	OUI/NON ⁸⁵	NON	NON	NON

Précisions : OUI = imposable en France, NON = non imposable en France

⁸² La TVA est à acquitter dans cet autre Etat membre par le preneur. Le prestataire doit apporter la preuve de la qualité d'assujetti du preneur. A défaut, le prestataire doit acquitter la TVA en France.

⁸³ Non pour les prestations rendues à certaines organisations internationales.

⁸⁴ La TVA est à acquitter en France par le preneur (CGI, art. 283.2). Le prestataire est solidairement tenu avec ce dernier au paiement de la taxe (avec notamment l'obligation de constituer une garantie pour le paiement de la TVA due ; à cet égard, cf. l'arrêt de la CJCE du 11/05/2006, *Federation of Technological Industries*, aff. C-384/04, point 48).

⁸⁵ OUI, si le service est utilisé en France. NON, si le service est utilisé hors de France. Toutefois, ce critère du lieu d'utilisation du service n'a pas à être pris en considération pour les services électroniques. Pour qu'il y ait imposition en France, il suffit que le preneur soit un non-assujetti établi en France. Il appartient alors au prestataire établi hors de la CE de désigner un représentant fiscal).



C. Précisions sur les relations entre la Métropole et les DOM

Le présent chapitre a pour objet d'exposer, à grands traits, le régime particulier de TVA à mettre en œuvre au titre des relations nouées entre un établissement situé dans l'Hexagone et une personne établie dans un département d'outre mer et inversement.

Pour ce faire, seront successivement envisagées les règles applicables au regard des livraisons de biens et des prestations de services, étant précisé que, pour l'application de la TVA, les quatre DOM (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion) sont considérés comme des territoires d'exportation par rapport à la France métropolitaine mais non comme des territoires tiers au regard des dispositions du CGI⁸⁶.

Les modalités déclaratives sont précisées dans la documentation administrative, série 3 G 25 § 14 et suivants

(<http://doc.impots.gouv.fr/aida2006/documentationFiscale.html?collection=DB&niveau=3G25>).

1. Les livraisons de biens

En ce domaine, doivent être appliquées les règles régissant les importations et les exportations selon que le ou le(s) bien(s) concerné(s) entre(nt) en métropole (passage à la frontière) en provenance d'un DOM ou sont expédié(s) ou transporté(s) de la métropole à destination d'un DOM (CGI, art. 294).

Autrement dit, lorsqu'il s'agit d'une importation, la TVA est perçue par le service des douanes au moment de l'entrée, en métropole ou dans l'un des quatre DOM, du ou des bien(s) concernés (code général des impôts –CGI–, art. 291 et 1695 al. 1).

Quant à l'exportation, bien qu'entrant dans le champ d'application de la TVA française, une telle opération en est exonérée lorsque certaines conditions fixées par la loi sont remplies. Il en est de même pour les prestations de services directement liées à ce type d'opération (CGI, art. 262. I. 1° et ann. III, art. 73 G).

Ainsi, l'exonération est subordonnée à la justification de la réalité de l'exportation, ce qui implique (CGI, ann. III, art. 74) :

- l'inscription dans le registre comptable, prévu au 3° du I de l'article 286 du CGI, d'un certain nombre de mentions concernant l'exportation ;
- la production, en complément de ce registre, d'une déclaration d'exportation (comportant, notamment, les identités du déclarant, de l'expéditeur et du destinataire, la nature et la valeur des marchandises, etc.) conforme au modèle donné par l'administration, ayant obtenu le visa du

⁸⁶ Il ressort de la lecture, *a contrario*, des dispositions de l'article 256-0 du code général des impôts que les DOM font partie du territoire national. Autrement dit, en matière de TVA, l'expression « en France » vise la France continentale ainsi que, notamment, les DOM. Cf. le rescrit 2007/3 du 23/01/2007 :

<http://doc.impots.gouv.fr/aida/documentationFiscale.html?collection=RES&annee=2007&numero=3>

Néanmoins, pour l'application de cet impôt, les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion sont considérés comme des territoires d'exportation vis à vis de la France métropolitaine et inversement.

A noter que, à titre provisoire, la TVA n'est pas applicable en Guyane (CGI, art. 294-1).

service des douanes du point de sortie de la Communauté européenne. Cette déclaration appelée « document administratif unique » (DAU), dont l'exemplaire doit être conservé à l'appui de la comptabilité, constitue la justification essentielle de l'exportation.

2. Les prestations de services

Préalablement à la détermination du régime de TVA à proprement parler, il est nécessaire d'apprécier, au regard de cet impôt, la qualification juridique de chaque prestation de services rendue.

Ce faisant, il faut se demander si la prestation est réputée se situer en France avec pour corollaire une imposition à la TVA française ou si, au contraire, elle est réputée se situer hors de France, auquel cas il s'agit d'une opération « extraterritoriale » qui n'est pas placée dans le champ d'application de la TVA française.

En effet, le principe suivant lequel les prestations de services sont imposées en France lorsque le prestataire est établi dans ce pays, c'est-à-dire, pour simplifier, le lieu d'exploitation où il exerce son activité professionnelle (CGI, art. 259), souffre de nombreuses dérogations.

Assurément, on se trouve ici face à l'une des difficultés pratiques de la TVA. Pour éviter de « tomber de Charybde en Scylla », il est impérieux d'être en mesure de distinguer les prestations dites « matériellement localisables » des prestations dites « immatérielles », c'est-à-dire, encore une fois, de déterminer précisément la nature juridique de l'opération réalisée.

Il y a lieu également de retenir que l'administration fiscale estime que les règles de territorialité des prestations de services, telles qu'elles sont prévues par les textes, sous-tendent exclusivement, s'agissant des relations entre la métropole et les DOM et réciproquement, la question de la détermination des taux de TVA applicables, c'est-à-dire la question de savoir si doit être appliqué un taux métropolitain ou un taux en vigueur dans les DOM (règle dite de la territorialité des taux)⁸⁷.

Corrélativement, les règles à mettre en œuvre en ce domaine sont les suivantes.

2.1 Les prestations « matériellement localisables »

L'article 259 A du CGI énumère les opérations concernées qui sont réputées se situer en France et qui, partant, entrent dans le champ d'application de la TVA française. Pour de plus amples précisions sur ce point, il convient de se reporter supra au B de la partie consacrée aux règles de territorialité.

⁸⁷ Les différents taux applicables dans les DOM sont les suivants.

Article 296 du CGI :

Taux normal : 8,5 %.

Taux réduit : 2,1 %.

S'agissant des publications périodiques remplissant les conditions requises pour recevoir la qualité de publications de presse – conditions fixées par les articles 72 et 73 de l'annexe III au CGI -, la TVA est calculée au taux spécifique de 1,05 % (CGI, art. 298 septies).

Pour les publications exportées de la métropole vers les DOM, la TVA est due par l'éditeur au taux applicable dans les DOM.



Pour ce qui concerne les prestations « matériellement localisables », les règles suivantes doivent être mises en œuvre et ce, sans qu'il soit nécessaire de distinguer si le prestataire est établi en métropole ou dans un DOM :

- le taux métropolitain s'applique lorsque la prestation de services est fournie en métropole puisqu'elle y est matériellement exécutée (CGI, art. 259 A. 4° a.) ;
- le taux en vigueur dans les DOM est applicable lorsqu'il est procédé à l'exécution matérielle d'une telle prestation dans l'un de ces départements.

Dans un souci de complétude, il paraît utile, dans le cadre de la présente fiche, de s'arrêter quelque peu sur les relations que l'Amue peut nouer avec ses adhérents établis dans les DOM.

A cet égard, il est à noter que parmi les prestations fournies par l'Amue, l'organisation de séminaires relève des dispositions de l'article précité.

Formulé autrement, une prestation de ce type doit être soumise à la TVA française lorsque l'Agence l'exécute dans ses locaux ou en Métropole.

2.2. Les prestations « immatérielles »

Au titre de prestations de cette nature, il n'y a pas d'imposition à la TVA française lorsque, notamment, le preneur de la prestation est établi hors de la Communauté européenne (CGI, art. 259 B. *a contrario*).

Combinée avec le dispositif propre aux DOM suivant lequel ceux-ci sont des territoires d'exportation vis à vis de la Métropole, cette règle conduit à ne pas appliquer la TVA française lorsque la personne bénéficiant d'une prestation de services (le preneur) est établie dans l'un de ces départements étant précisé toutefois que, en l'occurrence, **le redevable de la TVA est toujours le prestataire.**

Il s'ensuit qu'il doit être fait application de la règle dite de « territorialité des taux » évoquée supra, ce qui signifie concrètement que l'imposition de l'opération est effectuée :

- au taux spécifique aux DOM lorsque le lieu d'établissement du preneur s'y trouve, indépendamment de la question de savoir si le prestataire est, quant à lui, établi en métropole ou dans un DOM ;
- au taux métropolitain lorsque le preneur est établi dans l'Hexagone, même si le lieu d'établissement du prestataire se trouve dans un DOM.

Le tableau ci-dessous résume les règles qui viennent d'être exposées.

Relations avec les DOM : régime d'imposition des prestations Immatérielles			
Lieu d'établissement du prestataire	Lieu d'établissement du preneur		
	Métropole	Guadeloupe Martinique Réunion	Guyane ⁸⁸
Métropole		Taux "DOM"	Pas d'imposition
Guadeloupe Martinique Réunion	Taux métropolitains	Taux "DOM"	Pas d'imposition
Guyane	Taux métropolitains	Taux "DOM"	Pas d'imposition
Autre État membre ou pays tiers		Taux "DOM"	Pas d'imposition

Pour les taux métropolitains (cf. infra le chapitre consacré aux taux de TVA).

Toujours dans le souci d'apporter des éléments d'information ayant une portée pratique indéniable, des précisions sont données ci-après à propos des prestations de services rendues par l'Amue à ses membres établis dans les DOM.

En contrepartie de la mise à disposition de ses adhérents de logiciels, l'Amue perçoit une rémunération correspondant :

- d'une part, au produit de la cession d'une licence d'exploitation ;
- d'autre part, à une redevance annuelle mutualisée (RAM) qui est réclamée au titre des opérations de maintenance des logiciels (une fiche figurant sur le dossier Internet de l'Agence afférent à la valorisation, « GEINOME » - pour gisement d'échanges et d'informations des opérations marchandes des établissements - est consacrée à la question des logiciels).

Autrement dit, au regard de la TVA, l'Agence réclame un prix en relation avec des prestations de services rendues, lesquelles sont regardées, comme étant immatérielles (CGI, art. 259 B 1° et, depuis le 1^{er} juillet 2003, le 12° et ann. III, art. 98. C 2°⁸⁹).

⁸⁸ La TVA n'est provisoirement pas applicable en Guyane

⁸⁹ **CGI, art. 259 B** : Par dérogation aux dispositions de l'article 259, le lieu des prestations suivantes est réputé se situer en France lorsqu'elles sont effectuées par un prestataire établi hors de France et lorsque le preneur est un assujéti à la taxe sur la valeur ajoutée qui a en France le siège de son activité ou un établissement stable pour lequel le service est rendu ou, à défaut, qui y a son domicile ou sa résidence habituelle

"(...) 11° Services de radiodiffusion et de télévision ;

12° Services fournis par voie électronique fixés par décret ".



De même, lorsque l'Agence propose, conformément aux missions confiées par les autorités de tutelle, des formations thématiques à ses membres, celles-ci doivent être, selon les informations recueillies sur ce point, assimilées à des opérations rattachées à une activité de conseil en formation⁹⁰ et non pas être regardées comme une activité d'enseignement au sens de l'article 261.4.4° a du CGI ; elles correspondent dès lors à des prestations de services immatérielles (CGI, art. 259 B.4°, documentation administrative de base, feuillet 3 A 2143, n° 62).

Nonobstant, les règles habituelles qui sont prévues pour les prestations immatérielles doivent être modulées, ainsi que cela ressort de la règle dite de « la territorialité des taux » dont il fait état plus haut, lorsque l'une des parties prenantes est établie dans un DOM (documentation administrative de base, feuillet 3 G 25, n°s 11 et suivants :

<http://doc.impots.gouv.fr/aida2006/documentationFiscale.html?collection=DB&niveau=3G25>).

Consubstantiellement, l'Amue, en tant que prestataire, doit toujours, en pratique, collecter la TVA calculée sur le prix réclamé en contrepartie des prestations immatérielles fournies à ses adhérents (cessions de licence, RAM et opérations de conseil en formation) établis dans les DOM et ce, au taux normal de 8,50 %.

Le lieu de ces prestations est réputé ne pas se situer en France, même si le prestataire est établi en France, lorsque le preneur est établi hors de la Communauté européenne ou qu'il est assujéti à la taxe sur la valeur ajoutée dans un autre Etat membre de la Communauté.

CGI, ann. III, art. 98 C : Sont considérées comme des services fournis par voie électronique au sens du 12° de l'article 259 B du code général des impôts :

- a. La fourniture et l'hébergement de sites informatiques, la maintenance à distance de programmes et d'équipement ;
- b. La fourniture de logiciels et la mise à jour de ceux-ci ;
- c. La fourniture d'images, de textes et d'informations et la mise à disposition de bases de données ;
- d. La fourniture de musique, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent, et d'émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement ;
- e. La fourniture de services d'enseignement à distance.

⁹⁰ Il peut être considéré, en quelque sorte, que l'AMUE met à disposition de ses membres ses connaissances et son savoir-faire en vue de permettre d'améliorer la gestion des établissements.



Fait générateur et exigibilité





Sommaire

Précisions générales	98
A. Principes	99
1. Les règles générales	99
1.1 Les livraisons de biens meubles corporels (LBMC)	99
1.2 Les prestations de services	100
2. Les règles spécifiques	103
B. Règles particulières pouvant être mises en oeuvre par les établissements publics d'enseignement supérieur de recherche.....	105

Précisions générales

Les notions de fait générateur et d'exigibilité sont définies à l'article 10 de la sixième directive (en droit interne article 269 du CGI).

Selon les dispositions de cet article, le fait générateur est le fait par lequel sont réalisées les conditions légales, nécessaires pour l'exigibilité de la TVA.

Autrement dit, le fait générateur correspond à l'**événement qui donne naissance à la créance fiscale du Trésor**.

En pratique, il y est fait référence lors d'un changement de réglementation en vue de déterminer le régime applicable à une opération donnée.

Cette notion peut être retenue également en cas de changement de taux.

L'exigibilité se définit, quant à elle, selon l'article précité, comme le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe.

C'est donc l'**événement qui donne au Trésor le droit d'obtenir ou de réclamer le paiement de la TVA**.

Cette notion présente un intérêt essentiel dans le fonctionnement du système de TVA.

En effet, c'est elle qui permet de déterminer :

- la période (mois, trimestre, ...) au titre de laquelle les opérations imposables doivent être déclarées ;
- la date à laquelle le droit à déduction prend naissance.

Bien entendu, ces deux notions obéissent à des principes.

Il faut aussi préciser que pour les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche, l'exigibilité présente un trait particulier.

C'est ce que nous allons étudier.



A. Principes

S'agissant du fait générateur et de l'exigibilité, les **règles générales** qui sont applicables diffèrent selon la nature des opérations réalisées (livraison de bien meuble corporel ou prestation de services). En outre, des **règles spécifiques** sont prévues pour certaines opérations (livraisons à soi-même, acquisitions intracommunautaires, importations et travaux immobiliers en particulier).

1. Les règles générales

Ainsi qu'il vient d'être dit, il convient de distinguer les livraisons de biens meubles corporels (LBMC) et les prestations de services.

1.1 Les livraisons de biens meubles corporels (LBMC)

Dans le cas d'une LBMC, le fait générateur et l'exigibilité coïncident. Ces deux événements interviennent tous les deux lors de **la livraison du bien** (CGI, art. 269.2.a).

Il est rappelé que la livraison s'entend du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire (cf. la partie consacrée au champ d'application, point 1.1).

En application des règles de droit civil, le transfert de propriété intervient en principe :

- lors de l'échange des consentements entre les parties au contrat ;
- même si le bien n'a pas été matériellement livré ou payé.

Tel est le cas notamment lorsque le contrat comporte une **condition résolutoire**. Le transfert de propriété et, partant, le fait générateur et l'exigibilité interviennent dans ce cas dès la conclusion du contrat même si celui-ci peut être, dans les faits, rétroactivement résilié si la condition se réalise (ex : le non paiement du prix par l'acheteur est une condition résolutoire – expresse ou tacite - à tout contrat de vente qui entraîne la résiliation rétroactive du contrat). La livraison est donc réalisée dès l'échange des consentements.

Ces règles souffrent, toutefois, d'exceptions en présence de certaines clauses contractuelles.

Tel est le cas lorsque le contrat comporte une **condition suspensive**. Le transfert de propriété est alors différé jusqu'à la réalisation de la condition et le fait générateur et l'exigibilité n'interviennent qu'à ce moment (ex : vente d'un bien sous condition de l'obtention d'un prêt par l'acheteur).

Il résulte de ce qui précède que les redevables réalisant des LBMC peuvent se retrouver dans la situation où ils sont tenus de verser de la TVA qu'ils n'ont pas perçue auprès de leurs clients⁹¹.

Cela étant, en cas de non paiement définitif du prix TTC par le client et sous réserve que la créance devienne définitivement irrécouvrable (épuisement par le créancier de son droit de poursuites à l'égard du débiteur et, partant, impossibilité de récupérer ce qui lui est dû), le montant de TVA

⁹¹ Ce peut être le cas également pour certaines prestations de services (cf. infra, après le point 1.2, les précisions apportées).

correspondant peut être récupéré, le cas échéant, sur le fondement d'une procédure prévue à l'article 272 du CGI. Cette procédure est commentée dans la documentation administrative (série 3 D1211). Des précisions complémentaires sont apportées infra après le point 2.

Il faut aussi noter qu'est assimilée à une livraison **la remise matérielle d'un bien meuble corporel** en vertu d'un contrat (cf. champ d'application, le 1.1 du A) :

- de location-vente (la propriété du bien loué est transférée au locataire à l'expiration du contrat),
- de vente à terme ou à tempérament (comporte une clause différant le transfert de propriété jusqu'au paiement intégral du prix),
- ou encore de vente avec une clause de réserve de propriété (CGI, art. 256.II.3° c et d).

Par suite, le fait générateur et l'exigibilité interviennent pour ces opérations dès la remise matérielle du bien à l'acheteur.

Cas particulier

En application des dispositions de l'article 256. II. 2° du CGI, sont considérés comme des biens meubles corporels les fournitures d'électricité, de gaz, d'eau ou le chauffage urbain, effectuées de façon continue dans le cadre de contrats d'abonnements et donnant lieu à l'établissement de décomptes ou d'encaissements successifs (que l'on nomme en TVA les livraisons à exécution échelonnée).

Pour ces biens, le fait générateur est réputé intervenir lors de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou encaissements se rapportent (CGI, art. 269. 1.a bis). En pratique, la créance du Trésor naît lors de l'envoi au client du document indiquant leur consommation et leur prix à payer. C'est le cas par exemple des factures émises par EDF.

Quant à l'exigibilité, elle intervient soit comme le fait générateur, c'est-à-dire à l'expiration de ces mêmes périodes, soit sur autorisation du Directeur des services fiscaux **au moment du débit**, dispositif que nous verrons plus précisément avec les prestations de services.

1.2 Les prestations de services

Pour ce type d'opérations – au rang desquelles, on le rappelle, se trouvent en particulier les travaux immobiliers, la cession ou la concession de biens meubles incorporels – le fait générateur et l'exigibilité ne coïncident pas.

Le fait générateur se produit au moment où la prestation de services est effectuée (CGI, art. 269.1.a).

Pour ce qui concerne l'**exigibilité**, le principe est que le paiement de la TVA au Trésor public est sous-tendu par l'**encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération** (CGI, art. 269.2.c).

Par encaissements imposables, il faut entendre toutes les sommes perçues du fait de la réalisation de l'opération ou de l'exécution des travaux, à quelque titre que ce soit (avances, acomptes, règlements pour solde) et quelle que soit la destination de ces sommes (achats de matières ou matériaux, versements d'agios, etc.).



Cela étant, **le paiement de la TVA d'après les débits peut être effectué par les redevables réalisant des opérations pour lesquelles l'exigibilité est constituée par l'encaissement**⁹².

Cette faculté est offerte également aux redevables qui réalisent des livraisons d'électricité, de gaz, de chaleur, de froid ou de biens similaires donnant lieu à des décomptes ou à des encaissements successifs (CGI, art. 269.2.a, al. 2).

A cet effet, les redevables intéressés doivent formuler une option (déclaration écrite par lettre simple) auprès du service des impôts dont ils relèvent pour le paiement de la TVA (CGI, ann. III, art. 77)⁹³.

L'option s'applique à l'ensemble des opérations réalisées à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle a été exercée et demeure valable tant que les redevables n'expriment pas, par demande écrite, leur désir de revenir au régime du paiement d'après les encaissements.

En cas de renonciation à l'option, le régime du paiement d'après les encaissements s'applique aux opérations réalisées à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel cette renonciation a été déclarée.

Il est précisé qu'il n'est plus imposé aux redevables d'indiquer sur leurs factures le fait qu'ils acquittent la TVA d'après les débits. Toutefois, l'exercice du droit à déduction étant lié à l'exigibilité de la taxe, il est conseillé aux redevables acquittant la taxe d'après les débits d'en informer leurs clients par une mention adéquate sur les factures qu'ils délivrent (cf. instruction du 7 août 2003, n° 249 et 250 - BO- 3 CA n° 136).

Enfin, **le "débit" est représenté par l'inscription de la dette du client au compte de celui-ci.**

Il coïncide donc le plus souvent avec la facturation, sans y être, toutefois, nécessairement lié.

Il est à noter que l'administration considère que **le paiement de la TVA d'après les débits ne peut pas avoir pour effet de permettre au redevable d'acquitter la taxe postérieurement à l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération des services, même s'ils ne correspondent pas à une exécution partielle du service fourni.**

Précisions

Un redevable peut, sous certaines conditions, récupérer la TVA versée au Trésor public, en application des règles d'exigibilité, préalablement à la perception effective de cet impôt auprès du client.

Deux situations peuvent se présenter.

1°) Opérations annulées ou résiliées: les opérations concernées sont celles pour lesquelles l'exigibilité de la taxe est intervenue avant l'abrogation du contrat, c'est-à-dire les livraisons de biens

⁹² Jusqu'au 1^{er} janvier 2004, une autorisation préalable de l'administration fiscale devait être obtenue. Afin d'alléger les formalités pesant sur les entreprises concernées, l'article 3-C de l'ordonnance n° 2003-1235 du 22 décembre 2003 (JO 24 décembre 2003, p. 22068) relative notamment à des mesures de simplifications en matière fiscale, complété par le décret n° 2003-1291 du 26 décembre 2003 (JO 30 décembre 2003, p. 22424) modifiant l'article 77 de l'annexe III au CGI, remplace cette procédure d'autorisation préalable par une simple option exercée par le redevable auprès du service des impôts dont il relève. Des commentaires sont apportés par l'administration fiscale dans une instruction du 3 mai 2004 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 B-1-04.

⁹³ A noter que les services des impôts des entreprises (SIE) ont remplacé, depuis le 1^{er} janvier 2006, les « recettes des impôts ». Le SIE est désormais l'interlocuteur fiscal unique (IFU) des EPSCP en ce que ceux-ci peuvent désormais effectuer la quasi-totalité de leurs démarches, au regard de l'assiette et du recouvrement de l'impôt, auprès d'un seul service.

ainsi que les prestations de services donnant lieu au paiement de la TVA d'après les débits (la taxe est exigible lors de l'inscription dans la comptabilité de la dette du client au compte retraçant cette opération) ou à l'encaissement d'acomptes.

C'est le cas par exemple lorsque l'acheteur, après avoir passé commande et versé des acomptes, ne donne pas suite à cette commande et se fait rembourser ses versements.

2°) Opérations impayées (en totalité ou partiellement) : il ne peut s'agir que du cas où la TVA est due au moment de la livraison ou de la facturation (prestations de services au titre desquelles une autorisation de la TVA d'après les débits a été accordée).

En pratique, La TVA peut être récupérée, sous réserve de justifier auprès de l'administration fiscale de la rectification de la facture initiale, soit par imputation sur la TVA collectée au titre des opérations soumises à l'impôt, soit sous la forme d'un crédit de taxe (CGI, art. 272.1).

Cette rectification s'entend généralement de l'envoi d'une facture nouvelle annulant et remplaçant la précédente ou d'une note d'avoir. Ce nouveau document doit faire référence de manière explicite à la facture initiale (numéro et date) et comporter l'ensemble des mentions prévues par la réglementation en matière de facturation.

En cas d'absence de paiement total ou partiel de la part du client, un duplicata de la facture initiale doit lui être adressée comportant la mention suivante : « Facture demeurée impayée pour la somme de ...€ (prix net) et pour la somme de ...€ (TVA correspondante) qui ne peut pas faire l'objet d'une déduction (CGI, art. 272). ». Cela étant, la récupération de la TVA n'est possible qu'autant que la créance est définitivement irrécouvrable (épuisement de toutes les voies de recours prévues par la loi dès lors que la preuve du caractère irrécouvrable d'une créance résulte du constat de l'échec des poursuites intentées par un créancier contre son débiteur).⁹⁴

Enfin, en cas de rabais, le vendeur renonçant à l'imputation ou au remboursement de la TVA doit indiquer à son client que celui-ci est « net de taxe ».

Conformément à l'article 289-I-5 du CGI, tout document ou message qui modifie la facture initiale et qui y fait référence de façon spécifique et non équivoque est assimilé à une facture. Il doit donc comporter l'ensemble des mentions obligatoires⁹⁵.

⁹⁴ La récupération de la TVA peut intervenir dès la date de décision de justice prononçant la liquidation judiciaire, c'est-à-dire avant même que l'irrécouvrabilité définitive de la créance ne soit effectivement établie (rescrit 2005/70 du 6 septembre 2005 <http://doc.impots.gouv.fr/aida2005/documentationFiscale.html?collection=RES&annee=2005&numero=70>).

⁹⁵ Cf. les rescrit n° 2006/12 du 7 février 2006 : <http://doc.impots.gouv.fr/aida2006/documentationFiscale.html?collection=RES&annee=2006&numero=12>



2. Les règles spécifiques

Nous verrons successivement les livraisons à soi-même, les acquisitions intracommunautaires, les importations et les travaux immobiliers.

Les livraisons à soi-même

Sur ce sujet, voir la fiche spécifique consacrée aux livraisons à soi-même qui figure dans la troisième partie.

Les acquisitions intracommunautaires

Le fait générateur de la TVA intervient au moment où l'acquisition intracommunautaire est effectuée (CGI, art. 269. 1. a), c'est-à-dire au moment où le transfert de propriété ou la remise matérielle de biens similaires interviendrait s'ils étaient acquis en France (point que nous avons déjà défini).

La TVA est exigible le 15 du mois suivant celui au cours duquel s'est produit le fait générateur. Toutefois, la taxe devient exigible lors de la délivrance de la facture (s'entend comme la date de la facture), à condition qu'elle précède la date d'exigibilité prévue ci-dessus et qu'il ne s'agisse pas d'une facture d'acompte⁹⁶ (CGI, art. 269. 2. d).

Les importations

Il est rappelé que la TVA est exigible au moment où le bien est considéré comme importé, c'est-à-dire comme nous l'avons vu, lorsque ce bien est mis à la consommation en France (cf. le 2.2 du A du champ d'application).

Les travaux immobiliers

La nature de prestations de services qui s'attachent à ce type d'opérations a pour effet de rendre la TVA exigible lors de l'encaissement avec la possibilité d'obtenir l'autorisation d'acquitter la taxe d'après les débits (cf. ci-dessus).

Une autre faculté est offerte, celle de formuler une option pour le paiement de la TVA lors de la livraison de certains travaux (CGI, art. 269. 2. c et ann. III, art. 78 à 84).

Cette livraison s'entend de la remise des ouvrages en la possession du maître d'ouvrage sans pouvoir, cependant, se situer après l'occupation ou l'utilisation réelle des locaux ou installations.

Autrement dit, la date de livraison à retenir est celle de la réception provisoire des travaux par le maître de l'ouvrage ou celle de l'occupation ou de l'utilisation effective si elle intervient avant.

Aucune facturation de TVA ne peut être faite avant la livraison des travaux afin que le client (maître d'ouvrage) n'opère pas la déduction de la taxe avant l'intervention de l'exigibilité (CGI, ann. III, art. 81).

Corrélativement, le client ne peut opérer la déduction de la taxe que sur la déclaration de chiffre d'affaires déposée au titre du mois au cours duquel intervient cette livraison.

⁹⁶ Constituent des factures d'acompte n'entraînant pas l'exigibilité de la TVA les factures émises **avant** l'intervention du fait générateur. En revanche, toute facture établie **après** la réalisation du fait générateur mais avant le 15 du mois qui suit sa réalisation rend exigible la TVA pour le montant total de l'opération, même si la facture ne mentionne qu'une partie du prix.

Enfin, il est précisé qu'il est fait obligation à l'entrepreneur de travaux de mentionner expressément, dans les contrats concernés, qu'il a opté pour le paiement de la TVA lors de la livraison des travaux immobiliers.

Cette mention doit, en outre, être reproduite sur toutes les factures ou mémoires que l'entrepreneur délivre au maître d'ouvrage.



B. Règles particulières pouvant être mises en œuvre par les établissements publics d'enseignement supérieur de recherche

Un régime dérogatoire est prévu pour les établissements publics, lequel les autorise à déclarer l'ensemble des opérations imposées au titre d'une période déterminée en **retenant le total des sommes ayant fait l'objet de titres de recettes émis par l'ordonnateur et pris en charge en comptabilité par l'agent comptable au cours de cette période**⁹⁷.

Le choix d'appliquer ce régime dérogatoire a pour conséquence **l'obligation de prendre en compte pour le calcul de la TVA déductible le montant total de la taxe grevant les dépenses ouvrant droit à déduction qui ont été mandatées et prises en charge dans la comptabilité au cours de cette période.**

Cette dérogation correspond à une règle doctrinale qui est exposée notamment dans une instruction fiscale concernant ces établissements (cf. Bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-9-93) et dans une instruction de la Direction de la comptabilité publique (annexe n° 2 de l'instruction n° 94-014-M9 du 8 février 1994, points 125 et 134).

Elle n'a pas pour effet de modifier chez les fournisseurs des établissements les conditions d'application des règles relatives à l'exigibilité de la TVA.

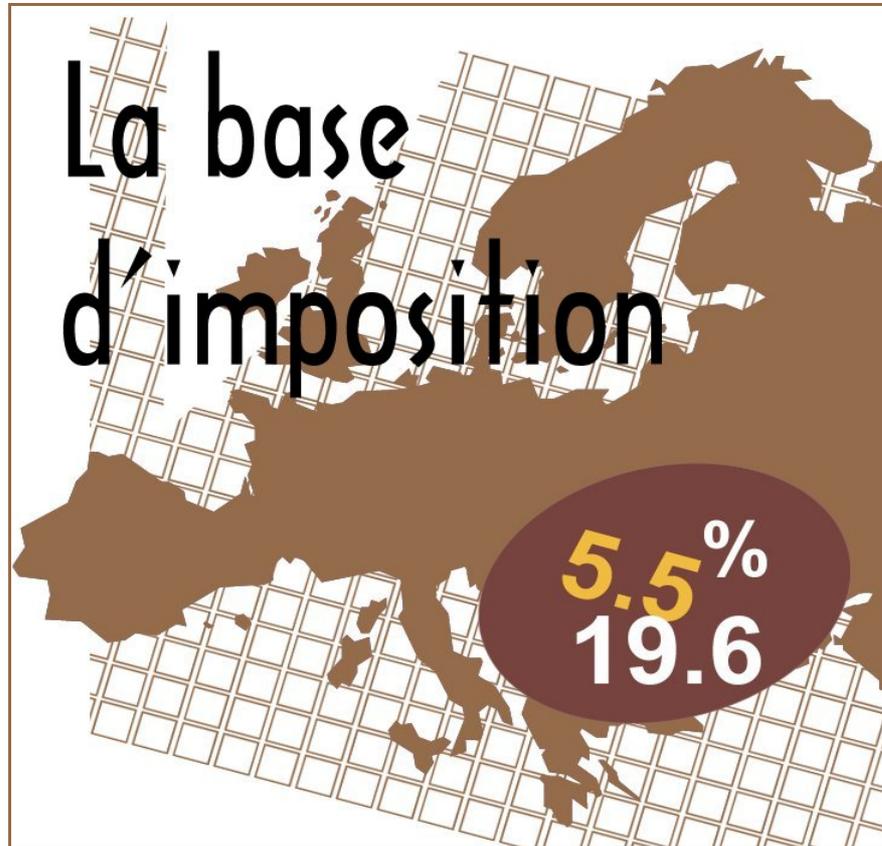
En revanche, lorsqu'un établissement détermine la date d'exigibilité de la TVA se rapportant à ses opérations par référence aux titres de recettes, il doit en informer ses clients. En effet, c'est cette date d'émission des titres de recettes qui conditionne la date de naissance du droit à déduction dont peuvent, le cas échéant, bénéficier ces derniers.

⁹⁷ Ce régime dérogatoire se traduit pour un établissement par l'obligation de faire des avances au Trésor public, lesquelles peuvent ne pas être négligeables pour sa trésorerie.



Ce qu'il faut retenir

1. Pour les livraisons de biens meubles corporels, le fait générateur et l'exigibilité coïncident : ils se situent au moment où l'opération est effectuée.
2. Pour les prestations de services, le fait générateur se produit au moment de l'exécution des services ou des travaux.
La TVA est exigible lors de l'encaissement du prix, des acomptes, de la rémunération du service.
Sur autorisation de l'administration fiscale, la TVA peut être acquittée d'après les débits, c'est-à-dire schématiquement au moment de la facturation au client.
3. Des règles spécifiques sont prévues pour les livraisons à soi-même, les acquisitions intracommunautaires, les importations et les travaux immobiliers.
4. Les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche peuvent bénéficier d'un régime dérogatoire.





Sommaire

Précisions générales	110
A. Principes	111
1. Les éléments à retenir pour déterminer la base d'imposition	111
2. Les éléments à exclure de la base d'imposition	112
B. Règles applicables à des opérations déterminées	115
1. Les livraisons à soi-même	115
2. Les importations	115
3. Les travaux immobiliers.....	115

Précisions générales

Nous avons étudié la notion d'opération imposable qui, on le rappelle, s'entend comme toute opération située dans le champ d'application de la TVA, au sein desquelles il convient de distinguer celles qui doivent effectivement être soumises à cet impôt et celles qui en sont exonérées.

Nous connaissons également quelles sont les opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA française eu égard aux règles de territorialité, ainsi que la date d'exigibilité de cette taxe.

A ce stade, se pose la question de savoir sur quelle base les opérations concernées doivent être imposées à la TVA.

Autrement dit, il s'agit de savoir comment déterminer la **base d'imposition ou l'assiette de l'impôt**.

Encore une fois, nous n'entrerons pas dans les détails de cette question.

C'est pourquoi, nous verrons les principes généraux dans un premier temps et les règles applicables à certaines opérations déterminées dans un second.

Enfin, nous ne nous étendrons pas ici sur les subventions à comprendre dans la base d'imposition.

Il paraît, en effet, préférable, pour une bonne accroche, de consacrer une partie intégrale à la problématique des subventions après avoir examiné l'ensemble des caractéristiques de la TVA.

Outre qu'elle permettra de revoir certaines notions étudiées précédemment, une telle méthode a l'avantage d'embrasser cette problématique dans son ensemble.

A. Principes

Il ressort de la lecture de l'article 11 de la sixième directive que la base d'imposition est constituée par toute **contrepartie** des livraisons de biens, des prestations de services et des acquisitions intracommunautaires soumises à la TVA.

On peut dire que la notion de lien direct sert également à définir **la base d'imposition** puisque selon la CJCE, celle-ci est "**constituée par tout ce qui est reçu en liaison directe avec la livraison – ou la prestation – et en représente la contrepartie**" (aff. 230/87, arrêt du 23/11/88, *Naturally Yours Cosmetics*).

C'est cette notion de contrepartie qu'il nous faut définir.

Pour ce faire, il convient d'étudier d'une part les éléments qui doivent être retenus pour la détermination de la base d'imposition et d'autre part, ceux qui, au contraire, doivent être écartés.

1. Les éléments à retenir pour déterminer la base d'imposition

En se référant à l'article 266.1.a du CGI, qui transpose en droit interne les dispositions de l'article 11 de la sixième directive, il est possible de définir la notion de contrepartie.

Ainsi, aux termes de l'article du CGI précité, sont à comprendre dans la base d'imposition "**les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur [du bien] ou le prestataire [de services] de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix**" des opérations réalisées (cf. fiche subvention).

Cela signifie que **la base d'imposition comprend l'ensemble des paiements en espèces et en nature** que le client doit effectuer auprès du fournisseur ou du prestataire au titre des opérations dont il a bénéficié.

Le prix ainsi déterminé s'exprime hors TVA.

En cas de paiement en nature, on parle d'**échange de biens ou de services**, lequel est considéré comme une double vente dont chacune suit le régime qui lui est propre.

Corrélativement, **chacun des cocontractants est regardé comme effectuant une vente.**

Dans une telle situation, la TVA est assise sur la valeur des objets ou des services reçus en paiement de ceux livrés ou fournis, majorée, le cas échéant, de la soulte versée (CGI, ann. II, art.76).

Au prix ainsi défini, que l'on peut qualifier de prix principal, doivent venir s'ajouter (CGI, art. 267.I) :

- **les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature** à l'exception, encore une fois, de la TVA elle-même. Ainsi, sont compris dans la base d'imposition, les droits indirects ainsi que les taxes spéciales ou parafiscales assises et perçues selon les mêmes règles que la TVA (ex. la redevance sur l'édition des ouvrages de librairie, la redevance sur l'emploi de la reprographie, la taxe intérieure sur les produits pétroliers) ;
- **les compléments de prix ainsi que les frais accessoires** acquittés par l'acquéreur à des titres divers et ce, indépendamment de la circonstance qu'ils soient facturés distinctement ou

non (ex. **frais de brevets ou redevances perçues en contrepartie de l'utilisation des brevets**, primes pour rapidité d'exécution, frais d'emballage, d'assurance, ...).

Enfin, ainsi que nous le verrons plus tard, certaines subventions doivent être comprises dans la base d'imposition à la TVA (ce point est étudié dans la fiche spécifique consacrée aux subventions qui figure dans la troisième partie).

2. Les éléments à exclure de la base d'imposition

Le II de l'article 267 du CGI prévoit deux types d'exclusion.

Les réductions de prix

Les réductions de prix qu'un fournisseur peut consentir directement à un client se traduisent par une diminution corrélative de la base d'imposition à la TVA.

Il en va ainsi quelles que soient leur dénomination – escomptes de caisse, remises, rabais, ristournes, etc. – et les modalités suivant lesquelles elles sont accordées.

Deux conditions doivent, toutefois, être remplies :

- ces réductions de prix doivent bénéficier effectivement et pour leur montant exact à l'acheteur ;
- elles ne doivent pas constituer en fait la rémunération d'un service ou la contrepartie d'une prestation quelconque.

Il est à noter que **les pénalités contractuelles pour retard de livraison** sont à exclure de l'assiette de la TVA lorsqu'elles ont le caractère d'une réduction de prix. En effet, les pénalités sont imputées avant le paiement du prix par le client, lequel règle donc un prix inférieur à celui qui a été fixé initialement. Autrement dit, le fournisseur perçoit moins que ce qui était prévu au départ.

Les débours

Ce sont les sommes remboursées aux intermédiaires qui effectuent des dépenses "au nom et pour le compte" de leurs commettants, sous réserve que ces dépenses :

- donnent lieu à une reddition de comptes précise et soient inscrites dans des comptes de passage ;
- puissent être justifiées quant à leur nature et à leur montant auprès de l'administration fiscale (CGI, art. 267. II. 2°).

L'exclusion joue également pour les dépenses avancées par un fournisseur au nom et pour le compte d'un client auquel il fait connaître le montant exact des débours (ex. frais de transport avancés par le vendeur au nom et pour le compte de l'acquéreur).

Les intérêts

Sont à exclusion de la base d'imposition à la TVA :

- **Les intérêts moratoires.**

Ce sont les intérêts réclamés par un fournisseur à un client qui ne paye pas le prix à l'échéance. Ils sont destinés à couvrir le préjudice subi par le fournisseur (peuvent notamment être réclamés en application de l'article 1153 du code civil, des articles 178 et suivants et 352 du code des marchés publics).

Les intérêts moratoires ne sont pas la contrepartie de l'octroi d'un crédit (il s'agit en fait d'un crédit forcé pour le fournisseur).

Ils ne sont pas non plus considérés comme la contrepartie d'une opération située dans le champ d'application de la TVA.

Cette analyse s'applique sans qu'il soit nécessaire de distinguer si les intérêts moratoires sont acquittés par le client à l'issue d'une procédure juridictionnelle ou non.

- **Les intérêts réclamés par un fournisseur acceptant de différer la date normale d'encaissement du prix.**

Ils ne sont pas à figurer dans la base d'imposition si trois conditions cumulatives sont remplies (instruction publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 B-1-98) :

- un sursis de paiement (opération de crédit prévu au contrat) est accordé par le fournisseur⁹⁸ ;
- le sursis porte sur une période postérieure au fait générateur de l'opération concernée ;
- le crédit donne lieu à la facturation d'intérêts.

Dans ce cas, les intérêts réclamés constituent la contrepartie d'une opération d'octroi de crédit et, partant, ils sont exonérés en application de l'article 261 C.1° a. du CGI.

En revanche, les intérêts réclamés au titre d'une période antérieure au fait générateur ou les sommes qui ne sont pas facturées en tant qu'intérêts au client doivent être inclus dans la base d'imposition à la TVA.

Ainsi, sont à soumettre à la TVA, les sommes perçues par le fournisseur auprès de son client lorsque la date d'encaissement du prix n'est pas différée au-delà :

- des délais légaux de paiement éventuellement prévus par la réglementation ;
- des délais de paiement prévus par les conditions générales de vente (obligatoires dans les relations entre professionnels en application de l'article 33 de l'ordonnance n° 86-1243 du 1^{er} décembre 1986) ou le contrat ;
- à défaut, des délais de paiement en usage dans la profession.

⁹⁸ Il est rappelé que l'octroi de délai de paiement est interdit dans le cadre des marchés publics (art. 175 et 350 du code des marchés publics) sous réserve du cas du paiement par annuités, prévu à l'article 350, qui peut être exceptionnellement autorisé par arrêté interministériel (ministres de l'intérieur, de l'économie et des finances, des affaires sociales et de l'équipement) pour les collectivités territoriales et les établissements publics locaux.

L'octroi de mer

Par exception aux dispositions de l'article 267.I, **l'octroi de mer** n'est pas compris dans la base d'imposition à la TVA.

Cette taxe concerne les DOM : Guadeloupe, Guyane, Martinique, Réunion. Elle s'applique depuis le 1^{er} janvier 1993 :

- aux introductions de marchandises effectuées dans les DOM.
- aux livraisons à titre onéreux de biens issus d'activités de production accomplies dans les DOM (opérations de fabrication, de transformation ou de rénovation de biens meubles corporels, opérations agricoles et extractives)
- Sous certaines conditions, aux livraisons à titre onéreux effectuées par des personnes qui achètent en vue de l'exportation ou de la revente à d'autres assujettis à l'octroi de mer.

Pour l'application du régime de l'octroi de mer, la Guadeloupe et la Martinique sont considérées comme un territoire unique.

Le recouvrement et le contentieux du recouvrement de l'octroi de mer sont assurés pour leur totalité par les services des douanes. L'octroi de mer est liquidé au vu de déclarations trimestrielles n° 3320 M souscrites par les assujettis à la recette régionale des douanes chargée du recouvrement. Cette déclaration doit être accompagnée du moyen de paiement.

En revanche, la gestion des dossiers des redevables de l'octroi de mer est assurée par la direction générale des impôts. Ces dossiers sont tenus dans les centres des impôts au vu des déclarations n° 3320 M qui leur sont transmises par les services des douanes.

Les réclamations relatives à l'assiette de la taxe relèvent également des attributions des centres des impôts.

B. Règles applicables à des opérations déterminées

Nous retrouvons ici des opérations spécifiques telles que les livraisons à soi-même, les importations et les travaux immobiliers.

1. Les livraisons à soi-même

Sur ce sujet voir la fiche spécifique consacrée aux livraisons à soi-même qui figure dans la troisième partie.

2. Les importations

La base d'imposition à l'importation est constituée par **la valeur définie par la législation douanière conformément aux règlements communautaires en vigueur** (CGI, art.292).

La définition de la valeur en douane, donnée par le code des douanes communautaires, repose sur la notion de **valeur transactionnelle, qui correspond, en principe, au prix facturé.**

3. Les travaux immobiliers

La base d'imposition est constituée par **le montant des marchés, mémoires ou factures** (CGI, art. 266.1.f).

Ce montant comprend notamment :

- les primes et bonifications pour avance dans la livraison des ouvrages ;
- les indemnités de résiliation correspondant au prix des travaux déjà exécutés ;
- les indemnités d'imprévision ou pour ajournement des travaux ;
- la retenue de garantie ;
- les frais de transport des matériaux utilisés pour l'exécution des travaux ;
- et, de manière générale, toute somme versée pour un motif quelconque en sus du prix fixé au marché de travaux.



Ce qu'il faut retenir

1. La base d'imposition ou assiette de la TVA est constituée par toute contrepartie, en espèces ou en nature, d'une livraison de biens, d'une acquisition intracommunautaire ou d'une prestation de services.
2. Au prix principal exprimé hors TVA, doit s'ajouter certains éléments comme les impôts, les taxes de toute nature, les frais accessoires.
3. En revanche, sont exclues de la base d'imposition les réductions de prix, les débours, les intérêts moratoires.
4. Des règles particulières sont prévues notamment pour les livraisons à soi-même, les importations, les travaux immobiliers





Sommaire

Précisions générales	120
A. Principes	122
1. Le choix du taux à appliquer	122
2. Précisions.....	122
B. Les taux applicables	124
1. Les taux applicables en France continentale	124
1.1 Le taux normal	124
1.2 Le taux réduit.....	124
1.3 Le taux particulier de 2,10 %.....	129
2. Les taux applicables en Corse et dans les DOM.....	129
2.1 Les taux applicables en Corse	129
2.2 Les taux applicables dans les DOM	130

Précisions générales

Nous venons de voir comment déterminer la base d'imposition à la TVA.

Une fois le montant correspondant fixé, il faut savoir quel taux de TVA lui appliquer pour obtenir le montant de taxe à collecter au titre d'une opération donnée.

En pratique, **toutes les opérations relevant d'un même taux qui sont réalisées au titre d'une période déterminée doivent être mentionnées, pour leur montant total, sur une déclaration conforme au modèle prescrit par l'administration** (CGI, art. 287.1 et ann.IV, art. 32, 33 et 38 à 41).

Cette déclaration doit être produite :

- chaque mois, en principe (CGI, art. 287.2), et faire apparaître le montant total des opérations réalisées le mois précédent (par exemple : les opérations réalisées au cours du mois de septembre doivent être déclarées en octobre)⁹⁹;
- par trimestre civil lorsque la taxe exigible annuellement est inférieure à 4000 € (CGI, art.287.2, al. 3).

En procédant ainsi, chaque redevable calcule le montant de **TVA collectée, ou TVA brute**, se rapportant aux opérations qu'il a réalisées au titre d'une période.

Précisions

Les redevables dont le chiffre d'affaires excède 15 M € doivent souscrire leurs déclarations de TVA par voie électronique (CGI, art. 1649 quater B quater).

En cas de non respect de cette obligation, est appliquée une majoration de 0,2 % du montant des droits correspondant à la déclaration déposée suivant un autre procédé (1740 undecies).

Ils doivent par ailleurs acquitter obligatoirement la TVA par téléversement (CGI, art. 1695 quater).

On dénombre plusieurs taux applicables sur le territoire français pris dans son ensemble, étant précisé, toutefois, que ceux-ci ne font pas l'objet d'une mise en œuvre géographiquement commune. En effet, selon le lieu où ces opérations se réalisent sur le territoire français, des taux particuliers peuvent s'appliquer.

Cette pluralité de taux se justifie notamment :

- **sur le plan économique** dans la mesure où cela permet de donner une certaine dynamique en ce domaine à quelques secteurs (par exemple : la Commission européenne a donné la possibilité aux Etats membres d'appliquer, sur une période limitée, le taux réduit à certaines activités à forte intensité de main-d'œuvre. Dans ce cadre, la France applique, jusqu'au 31 décembre 2005¹⁰⁰, le taux réduit aux travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant

⁹⁹ Les assujettis qui éprouvent des difficultés d'ordre comptable pendant la période des congés payés pour établir et souscrire dans les délais légaux la déclaration de chiffre d'affaires sont autorisés à ne pas remplir les rubriques habituelles à la condition de verser un acompte dont le montant doit être au moins égal à 80 % soit de la somme acquittée le mois précédent, soit de la somme réellement exigible. Si ce seuil n'est pas respecté, des pénalités sont encourues. Pour de plus amples informations, il convient de se reporter au cadre V de l'imprimé n° 3310 NOT-CA3 (notice pour remplir la déclaration n° 3310 CA3)

¹⁰⁰ Articles 279-i et 279-O bis du CGI. Si les discussions qui sont en cours sur la plan communautaire aboutissent, ce régime pourrait être prorogé voire pérennisé.

sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans. Outre son impact bénéfique sur les carnets de commande des entrepreneurs intéressés, cette mesure présente l'intérêt de faire reculer l'économie souterraine dans ce secteur ou encore d'inciter les secteurs pour lesquels un taux favorable est appliqué à se moderniser (cas de l'hôtellerie, par exemple) ;

- **sur le plan social** puisqu'une taxation réduite a pour effet d'atténuer la charge fiscale qui pèse sur les budgets modestes (par exemple : produits de consommation courante).

Mais toute médaille a son revers. Ainsi, la pluralité rend difficile l'harmonisation européenne en ce domaine et elle peut poser des difficultés pratiques lorsqu'au titre d'une même opération plusieurs taux sont susceptibles d'être mis en œuvre.

Cela étant dit, nous allons tracer dans les grandes lignes les principes applicables, puis nous préciserons les taux particuliers applicables en Corse et dans les DOM.

A. Principes

Il convient de voir rapidement la manière dont le choix du taux à appliquer doit être effectué. Puis, nous apporterons quelques précisions sur des opérations particulières.

1. Le choix du taux à appliquer

Les opérations :

- de vente
- d'achat
- d'importation
- d'acquisition intracommunautaire
- de livraison
- de commission
- de courtage
- de façon

concernant un produit sont soumises au taux de ce produit.

En revanche, les opérations autres que celles qui sont mentionnées ci-dessus sont soumises au taux qui leur est propre, c'est-à-dire qu'elles peuvent être passibles d'un taux différent de celui qui est applicable au produit.

Ainsi, à titre d'exemple, la réparation d'un bien ayant bénéficié d'un taux réduit sera, quant à elle, soumise au taux normal.

2. Précisions

- Tous les éléments et frais accessoires inclus dans la base d'imposition à la TVA d'une opération doivent être soumis au même taux que celui qui est applicable à cette opération.
- Lorsqu'une opération porte sur un produit composé de divers éléments - qui donneraient lieu à l'application de taux différents s'ils étaient pris isolément - le taux de TVA dont elle est passible est celui dudit produit.
- Lorsque plusieurs produits passibles de la TVA à des taux différents sont vendus pour un prix global, chacun doit être imposé, à raison de son prix, au taux qui lui est propre.
- Les pièces détachées¹⁰¹ utilisées dans une prestation de services sont soumises au taux qui leur est propre puisque, dans ce cas, il est considéré qu'elles font l'objet d'une vente.
En revanche, si une prestation de services utilise des fournitures¹⁰², celles-ci sont soumises au taux applicable au service.

¹⁰¹ Les pièces détachées sont des objets normalisés qui ont un rôle déterminé dans un ensemble, font l'objet d'une simple opération de pose et qui peuvent être ultérieurement enlevés sans détérioration de l'objet réparé (ex, remplacement d'un bloc moteur ou d'un dérailleur de bicyclette).

¹⁰² Les fournitures sont les matières ou produits indispensables à la réalisation du service et dont l'incorporation dans l'objet réparé nécessite un façonnage, une transformation ou une adaptation préalable (ex tissu utilisé pour la réparation d'un fauteuil par un tapissier) ou qui disparaissent avec la réalisation de la prestation (ex, friction faite par le coiffeur).

Cette distinction a perdu de son intérêt depuis la suppression du taux majoré.

- Les opérations de transformation¹⁰³ et de rénovation¹⁰⁴ sont imposables au taux du produit obtenu dès lors qu'elles se traduisent par la création d'un objet assimilé à un bien neuf (en effet, contrairement à une opération de réparation¹⁰⁵, le bien concerné ne peut plus être regardé comme un bien d'occasion).
- Lorsque l'emballage est facturé à part, il fait l'objet d'une vente distincte de celle du contenu. Il est donc taxable au taux qui lui est propre (en principe taux normal).
Pour les emballages vendus et facturés globalement avec les produits qu'ils contiennent, le taux applicable est celui des produits.

¹⁰³ On entend par transformation, les opérations ayant pour but de modifier les caractéristiques essentielles de l'objet initial.

¹⁰⁴ Il y a rénovation lorsque la valeur des éléments, neufs ou d'occasion, utilisés pour la remise en état est supérieure à celle de l'objet usagé augmentée du coût de l'opération.

¹⁰⁵ Remise en état d'un bien sans en modifier les caractéristiques. Cette opération représente une prestation de services.

B. Les taux applicables

Nous allons présenter brièvement les différents taux applicables, en matière de TVA, à la France continentale, la Corse et les DOM (les TOM sont, quant à eux, traités, sur le plan fiscal, comme des territoires indépendants).

1. Les taux applicables en France continentale

1.1 Le taux normal

Le taux normal, qui est le taux de droit commun, est fixé à 19,6 % depuis le 1^{er} avril 2000.

Son champ d'application n'est pas défini de manière limitative, puisqu'il englobe toutes les opérations taxables pour lesquelles un autre taux n'est pas spécialement prévu.

Doivent ainsi être soumises au taux normal, les recettes d'annonces ou de publicité figurant dans les publications vendues par les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.

Il en est de même pour les sommes perçues au titre des services proposés aux usagers du minitel par l'intermédiaire du réseau des télécommunications (hormis les sommes de cette nature ayant un lien avec les missions d'enseignement telles que celles qui correspondent aux droits d'inscription des étudiants).

1.2 Le taux réduit

Fixé à 5,5 % depuis le 1^{er} janvier 1989, le taux réduit s'applique à certains produits et prestations de services, limitativement désignés par la loi.

Les ventes d'ouvrages sont, en particulier, passibles de ce taux si ces ouvrages répondent à la définition fiscale du livre (CGI, art. 278 bis 6°).

Les caractéristiques des ouvrages considérés comme des livres sont précisées par la doctrine administrative (DB 3 C 215) :

"Un livre est un ensemble imprimé, illustré ou non, publié sous un titre, ayant pour objet la reproduction d'une œuvre de l'esprit d'un ou plusieurs auteurs en vue de l'enseignement, de la diffusion de la pensée et de la culture."

L'administration fiscale considère qu'entrent dans le champ d'application de cette définition les dictionnaires, encyclopédies, formulaires scientifiques, guides touristiques, méthodes de musique, répertoires juridiques, catalogues et répertoires bibliographiques donnant des renseignements sur les livres parus ou disponibles.

L'administration fiscale a fait savoir dans une instruction (3 C-4-05 n° 82 du 12 mai 2005 : <http://alize.finances.gouv.fr/dgiboi/boi2005/3CAPUB/textes/3c405/3c405.htm>) que l'application du taux réduit de la TVA est étendue aux ouvrages comportant un apport éditorial avéré. Ainsi, le taux réduit de 5,5% de la TVA s'applique désormais aux ouvrages qui, indépendamment de leur contenu rédactionnel insuffisant, comportent néanmoins un véritable apport éditorial (guides, annuaires, répertoires...), ainsi qu'à certains types d'ouvrages auparavant exclus de ce régime (cartes géographiques, livres de coloriage...).

Il est à noter que lorsque la vente d'un livre s'accompagne d'un disque, d'un CD ou d'une cassette audio ou vidéo, chaque élément doit être soumis au taux qui lui est propre (taux réduit pour le livre, taux normal pour l'autre élément).

NOTA : Selon les termes d'une directive adoptée au cours de l'année 2002 (2002/38/CE du 7 mai 2002), le taux réduit de TVA ne peut pas s'appliquer aux services fournis par voie électronique. Sont considérés comme des services électroniques, les fournitures numérisées d'images, de textes et d'informations (journaux, publications, livres, ... ; n° 29 de l'instruction fiscale 3 A-3-03 publiée au bulletin officiel des impôts).

Par suite, **le taux normal de 19,6 % doit être appliqué à la documentation fournie par voie électronique** (n°46 de cette même instruction).

Cette situation est actuellement figée et une évolution peut être envisagée uniquement dans le cadre d'une révision de l'annexe H de la sixième directive. Toutefois, la portée de ces règles doit être fortement relativisée s'agissant de la diffusion de supports ou d'ouvrages pédagogiques. En effet, l'exonération de TVA prévue à l'article 261-4-4° a du CGI s'applique aux opérations d'enseignement à distance proprement dites ainsi qu'aux prestations de services ou livraisons de biens qui leur sont étroitement liées et, en particulier, aux ventes aux élèves de supports pédagogiques qui constituent le complément obligé et indispensable de l'enseignement considéré. Cette mesure s'applique aux cours ou leçons transmis indistinctement par voie postale ou diffusés en ligne via l'Internet (cf. la réponse ministérielle à la question écrite n° 1355 posée le 25 juillet 2002 par Philippe Adnot, sénateur, publiée au JO du Sénat du 3 novembre 2002, p. 2241).

Bien entendu, la documentation commandée par voie électronique et donnant lieu à la fourniture matérielle du bien (livraison physique au client), par voie postale par exemple, entre potentiellement dans le champ d'application du taux réduit si elle répond à la définition fiscale du livre.

Par ailleurs, aux termes de l'article 279-b ter du CGI, dans sa rédaction issue de l'article 22 de la loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987, la TVA est perçue au taux réduit de 5, 50 % en ce qui concerne les droits d'entrée pour la visite des parcs zoologiques et botaniques.

Les parcs botaniques visés par l'article 279-b ter du CGI sont des parcs et jardins dans lesquels la **flore** constitue le centre d'intérêt principal.

Les parcs zoologiques visés sont ceux dont la présence des animaux en constitue l'attraction principale.

Il convient d'ajouter que sur le fondement de l'article 279.b bis. du code général des impôts, la TVA est perçue également au taux réduit de **5,50 %** en ce qui concerne les théâtres.

Cela concerne les représentations dramatiques, lyriques ou chorégraphiques dont l'action s'organise autour d'un thème central (comédies, tragédies, drames, vaudevilles, opéras, opérettes, ballets classiques, modernes ou folkloriques et récitals de danse qui constituent une des formes du théâtre de mime, théâtres de marionnettes, etc. ; doc. adm., série 3 C 224 n° 5 - Note 1).

Toutefois, en application des dispositions combinées de l'article 281 *quater* du CGI et de l'article 89 ter de l'annexe III à ce même code, les premières représentations théâtrales d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales ou chorégraphiques nouvellement créées ou d'œuvres classiques faisant l'objet d'une nouvelle mise en scène sont soumises au taux réduit de **2,10 %**. **En pratique, sont concernées les 140 premières séances.**

Jusqu'au 20 mai 2005, date de publication d'une instruction fiscale au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 C-5-05, pour l'application de cette règle **étaient** considérées comme classiques d'une part les œuvres d'auteurs décédés depuis plus de cinquante ans, d'autre part celles d'auteurs décédés depuis moins de cinquante ans dont le nom figure sur une liste fixée par un arrêté conjoint du ministre chargé des affaires culturelles et du ministre de l'économie et des finances (CGI, ann. III, art. 89 ter-2).

Au surplus, l'administration fiscale **précisait** dans une instruction du 22 avril 2002 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 C-2-02 (Note 1) les modalités d'application du taux de 2,10 %.

Il ressort, en particulier, que ne bénéficiaient du taux de 2,10 % que les œuvres faisant l'objet soit d'une **création** (critère opératoire pour les œuvres dites contemporaines), soit d'une **reprise**, c'est-à-dire d'une nouvelle mise en scène (critère à prendre en considération pour les œuvres classiques).

En définitive, s'agissant tant des représentations d'œuvres contemporaines que des œuvres classiques, il importait, pour l'application du taux de 2,10 %, que les représentations théâtrales correspondent à un spectacle nouveau (nouvelle mise en scène).

Ces règles ont été rapportées par l'administration fiscale. Doivent leur être substituées, depuis le 20 mai 2005, les règles décrites dans l'instruction 3 C-5-05 précitée. Ainsi, sont désormais considérées comme classiques toutes les œuvres qui ne bénéficient plus de la protection légale du droit d'auteur. Par ailleurs, le caractère nouveau de la mise en scène pourra dorénavant être caractérisé également par une évolution des arrangements musicaux.

En outre, les spectacles partant en tournée peuvent désormais bénéficier des dispositions de l'article 281 *quater* du CGI. En effet, il sera admis que le décompte des 140 représentations ne soit pas interrompu et se poursuive au niveau du cessionnaire lorsque le spectacle est cédé à un nouveau diffuseur qui l'exploite avec la même mise en scène. Bien entendu, si le diffuseur cessionnaire modifie les éléments de la représentation de telle manière qu'il puisse être considéré qu'il y a une nouvelle mise en scène, le décompte des 140 représentations repart de zéro.

Autrement dit, les diffuseurs de spectacles doivent justifier par tout moyen du nombre de représentations déjà effectuées, notamment par la présentation d'attestations des sociétés d'auteurs ou par une mention dans le contrat de cession. Toutefois, ces indications ne lient pas l'administration, qui peut remettre en cause le nombre de représentations dont une oeuvre a fait l'objet par le passé.

Le nombre de représentations susceptibles de bénéficier du taux particulier de 2,10 % doit être décompté semble-t-il, comme par le passé, **par organisateur** à partir de la première représentation où le public est admis moyennant paiement, à l'exclusion des séances entièrement gratuites.

Il faut relever que le Conseil d'Etat (n° 280590, 8^e et 3^e s.s., Syndicat national de la restauration publique organisée « SNRPO ») a annulé une instruction fiscale (3 C-2-05 n°51 du 16 mars 2005), précisant que les ventes de produits alimentaires, solides ou liquides, au moyen d'appareils automatiques sont considérées comme des ventes à emporter soumises au taux du produit, dans les conditions fixées à l'article 278 bis du CGI, et non plus systématiquement au taux normal de la TVA (19,6% actuellement).

La Haute Assemblée a considéré que ladite instruction a illégalement restreint le champ d'application de l'article 278 du CGI « en tant qu'elle limite aux seuls établissements de restauration l'application du taux normal de la TVA aux ventes de produits alimentaires réalisées au moyen d'appareils de distribution automatique, sans réserver d'autres cas où la part des services rendus au client est

prépondérante en raison des infrastructures mises à disposition de ce dernier en vue d'une consommation sur place des produits ».

Enfin, il faut encore noter qu'il ressort des instructions fiscales publiées au bulletin officiel des impôts sous les références 3 C-5-99 et 3 C-7-00 ainsi que de la documentation de base (série 3 C, feuillet 2169, n° 23) qu'il est admis d'appliquer le taux réduit prévu à l'article 279-O-bis du CGI à la totalité des travaux, autres que ceux qui sont exclus par principe, portant sur des résidences universitaires ou étudiantes. Une réponse ministérielle à une question écrite d'un député (n° 38266) le précise également (cf. JOAN du 20/03/00, p. 1803).

Il en va de même pour les travaux immobiliers réalisés dans un logement de fonction d'un bâtiment d'une université.

Précisions sur le dispositif général

L'article 279-0 bis du CGI, issu de l'article 5 de la loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999, soumettait au taux réduit, à compter du 15 septembre 1999 et jusqu'au 31 décembre 2002, les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans.

L'article 23 de la loi 2002-1575 du 30 décembre 2002 a prorogé jusqu'au 31 décembre 2003 la période d'application du taux réduit aux travaux portant sur des locaux d'habitation achevés depuis plus de deux ans.

L'application du taux réduit aux travaux dans les logements a été commentée initialement par l'administration dans une instruction du 14 septembre 1999 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 C-5-99.

Ces commentaires ont été successivement complétés par une instruction 3 C-2-00 du 16 mars 2000 relative aux travaux dans les parties communes d'immeubles collectifs et travaux d'urgence, par une instruction 3 C-3-00 du 23 mars 2000 relative aux travaux consécutifs aux chutes d'arbres dans les jardins privés, par une instruction 3 C-7-00 du 28 août 2000 précisant divers points relatifs aussi bien au champ qu'aux modalités d'application du régime, ainsi que par diverses réponses ministérielles.

Pour bénéficier du taux réduit de la TVA, les travaux doivent porter sur des locaux à usage d'habitation qui sont achevés depuis plus de deux ans à la date du début d'exécution des travaux. La notion de local à usage d'habitation vise les maisons individuelles ou les logements situés dans des immeubles collectifs.

Nota : La Commission européenne a proposé le 10 décembre 2003 de proroger à nouveau ce régime, cette fois-ci jusqu'au 31 décembre 2005. Cette proposition a donné lieu à l'adoption d'une directive par le Conseil de l'Union européenne dans le cadre de l'ECOFIN (session du Conseil pour les affaires économiques et financières) du 10 février 2004.

Parallèlement, une décision du Conseil prorogeant pour la même durée les autorisations accordées aux États membres ayant souscrit à ce dispositif a été également publiée (*Directive 2004/15/CE et décision du 10-2-2004 : JOUE 21-2- 2004 L 52 p. 61 et 62*).

Sur le plan national, il s'ensuit que jusqu'au 31 décembre 2005 (article 24 de la loi de finances pour 2004 référencée 2003-1311 du 30-12-2003), la TVA était perçue au taux réduit sur les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans (cf. l'instruction publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 8 A-1-04).

A l'heure actuelle, le dispositif est applicable jusqu'au 31 décembre 2010 conformément à la directive 2006/18/CE du 14 février 2006 ([JOUE L 51 du 22 février 2006, p. 12](#)) que le Conseil de l'Union européenne a adoptée.

Pour bénéficier du taux réduit, le client doit remettre au prestataire, avant le commencement des travaux ou au plus tard au moment de la facturation (cf. jugement du TA de Poitiers du 19 février 2004, n° 03-542, 2ème ch., SARL Tech), une attestation conçue par l'administration. Un original de ce document, à choisir parmi les trois modèles proposés suivant la nature des travaux à réaliser (gros oeuvre, second oeuvre ou autres), doit être remis à chacun des prestataires concernés.

Ledit client doit conserver une copie de cette attestation, téléchargeable sur www.impots.gouv.fr, ainsi que les factures ou notes émises par le prestataire, jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle sont réalisés les travaux (Loi de finances rectificative pour 2005 n°2005-1720 du 30/12/2005, art.88).

Ce nouveau dispositif est commenté par l'administration dans une instruction du 8 décembre 2006 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 C-7-06 :

(<http://doc.impots.gouv.fr/aida2006/documentationFiscale.html?collection=BOI&numero=3C-7-06>).

Cas particulier des logements de fonction

Par logements de fonction, il convient d'entendre les locaux d'habitation qu'un employeur public ou privé met à la disposition gratuite ou payante d'une personne salariée ou ayant un lien de subordination avec cet employeur à raison des obligations découlant de la fonction exercée et notamment de la nécessité de résider sur le lieu ou à proximité du lieu d'exercice de cette fonction.

Les règles d'éligibilité au taux réduit des travaux portant sur des logements de fonction sont celles exposées ci-après au a et b, que l'employeur soit une personne de droit public ou privé (par exemple, logement de gardien d'entreprise ; cf. L'instruction du 28 août 2000 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 C-7-00 [n° 29]).

Les précisions apportées ci-dessous reprennent les indications données par une réponse Moyne-Bressand ([JOAN 17 janvier 2000, p. 334, n° 36378](#)) et une réponse Vissac ([JOSén. 16 mars 2000, p. 964, n° 20450](#)) relatives aux logements mis à disposition par les collectivités publiques et les généralisent à tous les logements de fonction, quelle que soit la qualité de l'employeur.

a. Logement de fonction situé dans un immeuble indépendant du bâtiment administratif ou professionnel. Lorsque le logement de fonction est situé dans un immeuble indépendant du bâtiment administratif ou professionnel, le taux réduit s'applique à l'ensemble des travaux, y compris à ceux portant sur la part des locaux affectés, le cas échéant, à des missions liées à l'activité administrative ou professionnelle (réception du public, missions de représentation... ; Inst. 28 août 2000, 3 C-7-00 n° 30).

b. Logement de fonction faisant partie du bâtiment administratif ou professionnel. Dans le cas où le logement de fonction fait partie d'un bâtiment utilisé pour l'exercice d'une activité administrative ou professionnelle (bâtiment administratif, usine...) le taux réduit s'applique :

- à l'ensemble des travaux, même si une partie porte sur des locaux affectés à l'activité administrative ou professionnelle, dans la mesure où la part des locaux affectée exclusivement à l'habitation est supérieure à 50 % ;
- sur les travaux réalisés dans les pièces du local affectées exclusivement à l'habitation, si la part privative est inférieure à la moitié de la superficie des locaux.

En tout état de cause, le taux normal s'applique lorsque les travaux portent uniquement sur les locaux affectés à l'activité administrative ou professionnelle (Inst. 28 août 2000, 3 C-7-00 n° 31).

A noter qu'il ressort de la réponse apportée à la question écrite n° 113211 posée par M. Yannick Favennec, député (JOAN du 20/03/2007), que les travaux d'isolation par l'extérieur portant sur des logements de plus de deux ans ne sont pas considérés comme affectant la consistance de la façade dès lors que ces travaux n'incluent pas une dépose de cette dernière. Ces travaux, qui contribuent en outre à assurer l'étanchéité de l'immeuble, sont éligibles au taux réduit de TVA prévu à l'article 279-O bis du code général des impôts (5,5 %) au même titre que les travaux de ravalement ou d'imperméabilisation (<http://questions.assemblee-nationale.fr/visualiser-questions.asp>).

Situation des établissements ayant une activité d'hébergement accessoire.

Il s'agit des établissements qui assurent, de manière permanente, l'hébergement de tout ou partie des personnes qu'ils accueillent, par exemple dans le cadre de formations dispensées.

Les travaux portant sur ces établissements relèvent en principe du taux normal. Il est toutefois admis que les travaux afférents aux **locaux** de ces établissements **affectés à l'hébergement** puissent bénéficier du taux réduit dès lors que l'activité d'hébergement n'est pas soumise à la TVA. Sont considérés comme locaux d'hébergement les chambres, dortoirs, cellules et sanitaires (cf. l'instruction du 28 août 2000 publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 3 C-7-00, n° 36 et 37).

Les travaux afférents aux **locaux** qui ne sont **pas affectés à l'hébergement** (locaux affectés à l'exercice d'une activité administrative, commerciale, salles de classe, etc.) sont en tout état de cause soumis au taux normal (cf. l'instruction précitée 3 C-7-00, n° 38).

Les travaux afférents aux **parties communes** ou équipements communs sont exclus du taux réduit. Toutefois, les travaux réalisés dans les pièces affectées à titre principal à l'usage des personnes hébergées, autres que celles mentionnées ci-dessus (notamment les cantines, réfectoires ou salles de repos à l'exclusion des installations sportives) peuvent être soumis au taux réduit (instruction 3 C-7-00, n° 39).

1.3 Le taux particulier de 2,10 %

Fixé à 2,10 % depuis le 1^{er} juillet 1986, il s'applique en particulier aux ventes de médicaments remboursables par la Sécurité sociale et aux produits sanguins d'origine humaine (CGI, art. 281 octies) et aux publications de presse inscrites sur les registres de la commission paritaire des publications et agences de presse (CGI, art. 298 septies et ann. III, art 72 et 73.).

2. Les taux applicables en Corse et dans les DOM

2.1 Les taux applicables en Corse

Certains produits livrés et certains services exécutés en Corse bénéficient d'un allègement d'imposition du fait de l'application de taux spécifiques (0,9 %, 2,10 %, 8 %, 13 % ; CGI, art.297).

Ces taux s'appliquent également aux importations et acquisitions intracommunautaires en Corse ainsi qu'aux expéditions de France continentale à destination de la Corse des produits en question.

On peut retenir, notamment, que le taux de 2,10 % s'applique à certaines opérations passibles sur le continent du taux réduit de 5,5 % (cas des livres par exemple).

2.2 Les taux applicables dans les DOM

Article 296 du CGI :

Taux normal : 8,5 %.

Taux réduit : 2,1 %.

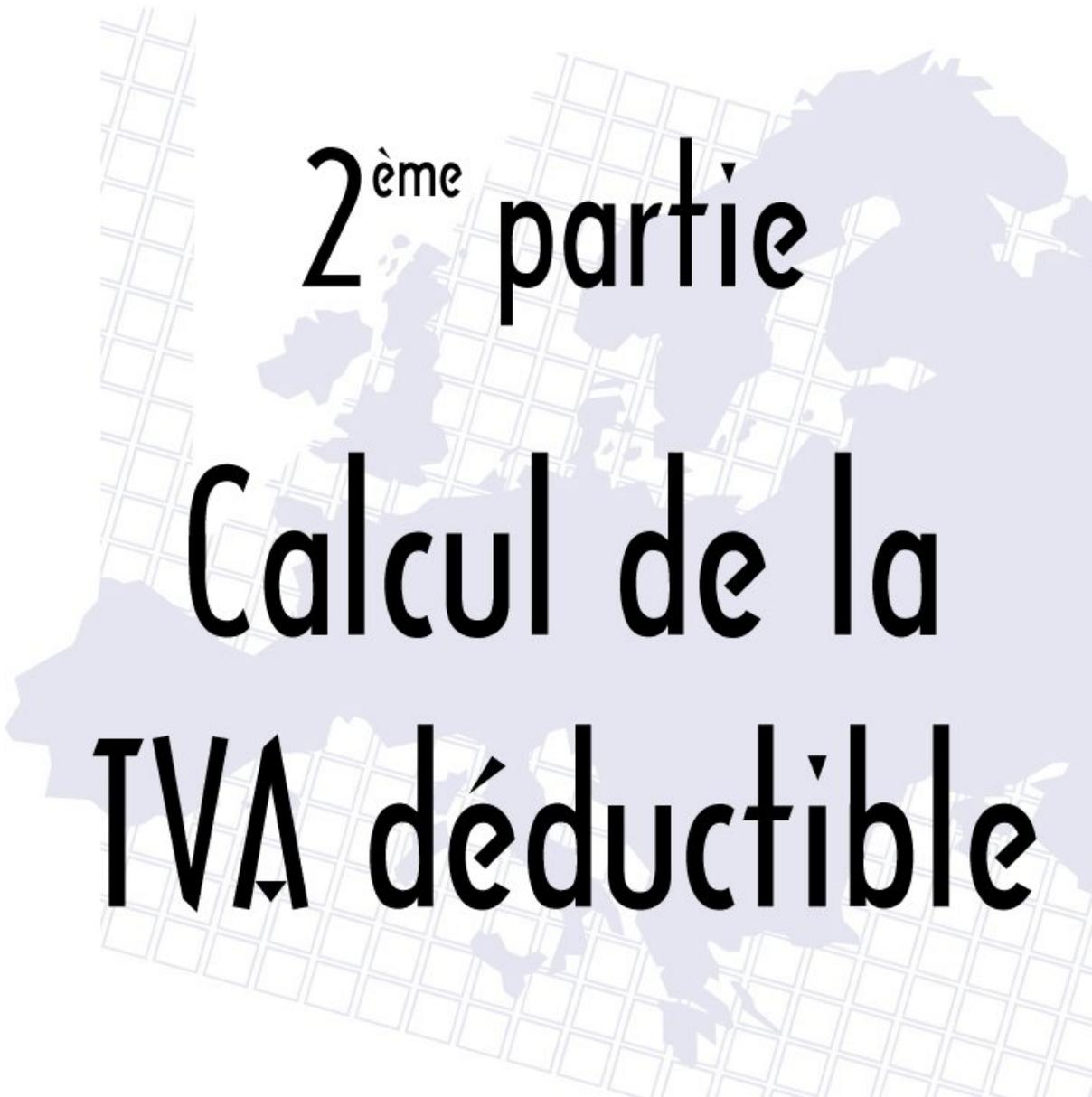
S'agissant des publications périodiques remplissant les conditions requises pour recevoir la qualité de publications de presse – conditions fixées par les articles 72 et 73 de l'annexe III au CGI -, la TVA est calculée au taux spécifique de 1,05 % (CGI, art. 298 septies).

Pour les publications exportées de la métropole vers les DOM, la TVA est due par l'éditeur au taux applicable dans les DOM.



Ce qu'il faut retenir

1. Le choix du taux à appliquer dépend de la nature de l'opération concernée.
2. Certaines opérations sont soumises au taux du produit sur lequel elles portent, d'autres sont passibles d'un taux qui leur est propre.
3. Des taux différents sont applicables en France continentale, en Corse et dans les DOM.



2^{ème} partie

Calcul de la TVA déductible

Ainsi que nous l'avons vu (cf. infra « Qu'est-ce que la TVA ? »), **la TVA est un impôt unique et global qui repose sur la technique des paiements fractionnés**¹⁰⁶.

Ces concepts ayant déjà été définis, nous n'y reviendrons pas. Il suffira de s'y reporter en tant que de besoin.

Néanmoins, il paraît utile de rappeler que **la charge fiscale globale, inhérente à la TVA, qui grève une opération (livraison de biens et prestations de services) correspond exactement au montant de la taxe calculée sur le prix de vente au consommateur et ce, quelle que soit la longueur du cycle industriel ou commercial suivi par cette opération.**

Plus prosaïquement, cela signifie que la TVA ne frappe que la valeur finale d'un produit.

Pour atteindre cet objectif, le système de TVA dispose d'un **mécanisme dit des déductions** dont le fonctionnement conduit à permettre à tout redevable d'imputer sur le montant de TVA collectée auprès de ses clients au titre d'une opération (on parle de **TVA "d'aval"**) celui de la taxe afférente aux dépenses composant le prix de revient (matières premières achetées, marchandises en stock, immobilisations, prestations de services...) de cette opération (on parle de **TVA "d'amont"**).

Autrement dit, **la mise en œuvre du mécanisme de déduction se traduit, à chaque stade de la production ou de la commercialisation, par un versement correspondant à la différence entre la TVA facturée au client et la taxe déductible au titre des dépenses.**

On le voit, l'exercice des droits à déduction apparaît essentiel dans le système de TVA puisqu'il a pour objet d'éviter que le poids de la TVA ne pèse sur une personne réalisant une activité économique.

C'est pourquoi, du reste, **les droits à déduction sont** souvent présentés comme étant **la pierre angulaire de ce système.**

Assurément, le mécanisme de déduction mérite bien, eu égard à son rôle pivot et à la diversité des questions qu'il soulève, qu'on lui consacre une partie entière.

Celle-ci donnera l'occasion de faire une certaine lumière sur les rouages de fonctionnement de ce mécanisme, d'autant que des modifications des modalités de déduction de la TVA, applicables à compter du 1^{er} janvier 2008¹⁰⁷, viennent bouleverser le paysage en la matière.

Dans cette perspective, nous examinerons successivement la naissance et l'ouverture du droit à déduction, son étendue et les régularisations auxquelles il peut être soumis.

¹⁰⁶La CJCE souligne régulièrement qu'il s'agit d'un principe fondamental inhérent au système de TVA selon lequel cette taxe s'applique à chaque transaction de livraison de biens ou de prestations de services, déduction faite de la TVA ayant grevé directement les opérations effectuées en amont (notamment, arrêt du 6 juillet 1995, *BP Soupergaz*, aff. C-62/93 et arrêt du 5 juin 2003, *Design Concept SA*, aff. C-438/01).

¹⁰⁷ Décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 publié au JORF du 19 avril.

Le mécanisme de déduction





Sommaire

Précisions générales	136
A. La naissance du droit à déduction	138
1. L'événement concourant à la naissance du droit à déduction	139
1.1 Le droit à déduction et la notion d'assujetti	139
1.2 Le droit à déduction est indépendant de la notion de propriété juridique	140
2. La nature absolue du droit à déduction	142
2.1 La durabilité du droit à déduction né	142
2.2 Le droit à déduction ne peut pas être limité hors les dispositions de la sixième directive	143
B. L'ouverture du droit à déduction.....	145
1. La notion de lien direct au regard du droit à déduction.....	146
2. La mise en œuvre pratique du concept de lien direct dans le domaine des droits à déduction	151
C. L'étendue du droit à déduction.....	154
1. L'étendue du droit à déduction est déterminée par l'utilisation des dépenses.....	154
1.1 L'exposé du principe.....	155
1.2 Situation des assujettis ne réalisant que des opérations taxées ou assimilées	157
1.3 Situation des assujettis réalisant à la fois des opérations taxées ou assimilées et des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction.....	159
1.4 Les exclusions du droit à déduction	183
2. Les conditions formelles et de fond à respecter	186
2.1 La justification du droit à déduction	186
2.2 La péremption du droit à déduction.....	189

Précisions générales

Dans la première partie, nous avons étudié, à la lumière de la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes, la manière dont sont définies les notions d'assujetti et d'activité économique, lesquelles, il est rappelé, vont de pair.

Nous savons, en particulier, qu'une opération imposable, c'est-à-dire placée dans le champ d'application de la TVA, est nécessairement une opération à titre onéreux qui relève d'une activité économique accomplie par un assujetti agissant en tant que tel.

Ainsi que nous allons le voir, toujours sous l'éclairage de la jurisprudence communautaire, ces deux dernières notions présentent également un grand intérêt dans le fonctionnement du mécanisme de déduction.

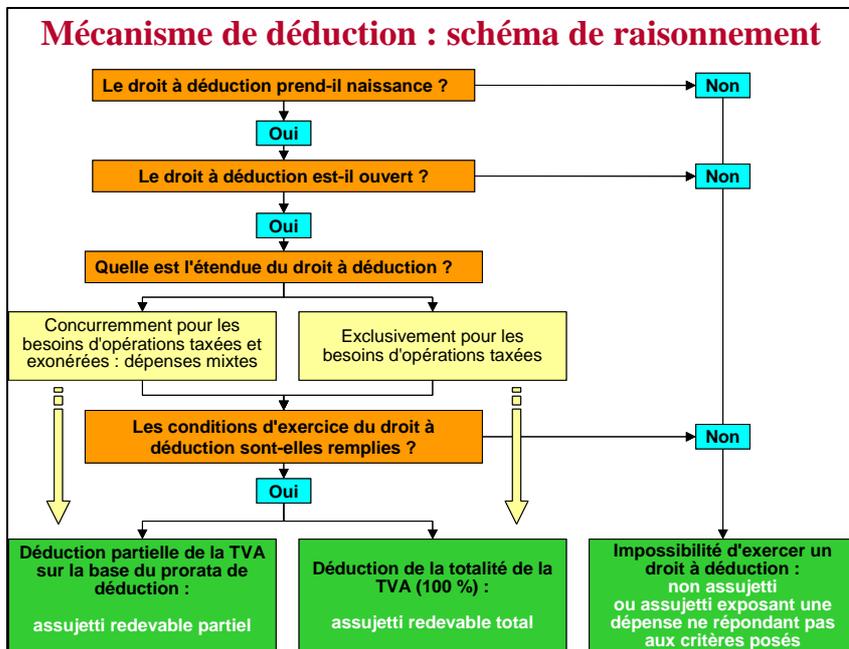
En effet, **la naissance du droit à déduction est concomitante à l'engagement d'une dépense par un assujetti**, même si, comme nous le verrons, l'application de règles spécifiques se traduit, en pratique, par un exercice de ce droit qui peut être différé par rapport à la date à laquelle cette dépense est exposée (cas des prestations de services).

Ensuite, **le droit à déduction reconnu à un assujetti lui est définitivement acquis en raison de sa nature absolue, même si cela ne s'oppose pas à ce que ce droit fasse l'objet de régularisations dans certains cas précis, ainsi que le prévoit expressément le décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 dont nous avons déjà fait état.**

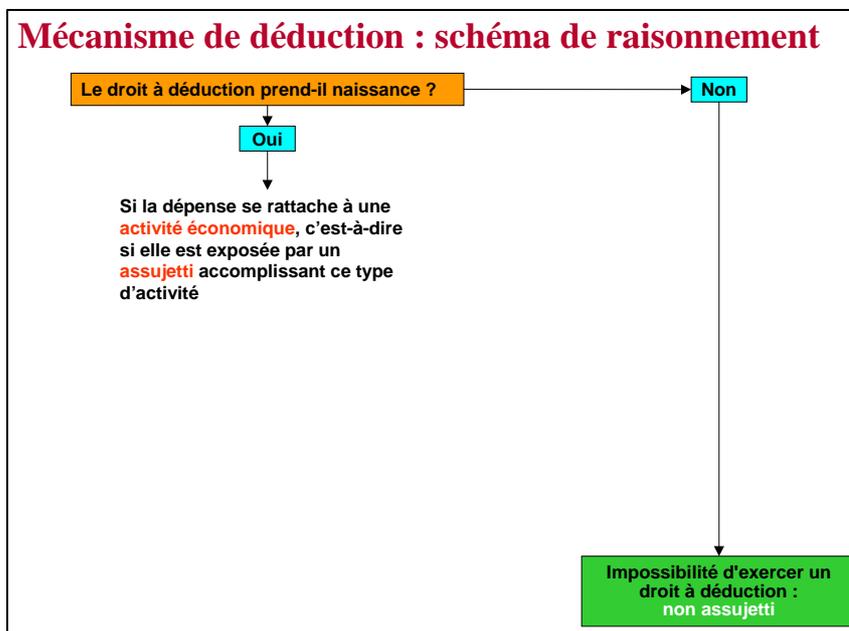
Tels sont les points, correspondant en quelque sorte aux fondamentaux du droit à déduction, que nous allons examiner dans le présent chapitre au travers de l'étude du fonctionnement du mécanisme des déductions sur le plan des principes et des modalités d'application pratiques de ce mécanisme.



Ce schéma de raisonnement synthétise les questions que l'on doit se poser au regard du droit à déduction. Les éléments de réponse sont détaillés à chaque étape.



A. La naissance du droit à déduction



Pour bien appréhender les conditions d'application du mécanisme des déductions, il faut, une fois de plus, se référer à la jurisprudence dégagée par la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE).

En particulier, dans de nombreuses affaires, la Cour a été amenée à examiner la correspondance entre le champ d'application de la TVA et les droits à déduction que peuvent exercer les assujettis¹⁰⁸.

Il ressort de cette jurisprudence que :

- toute dépense exposée par un assujetti agissant en tant que tel est l'événement qui donne lieu à l'application du mécanisme de déduction ;
- ce droit est d'une nature absolue.

Nous allons voir ce que cela signifie concrètement.

¹⁰⁸ CJCE, arrêts du 14 juillet 2005, *Charles et Charles-Tijmens*, aff. C-434/03 (point 60 des conclusions de l'avocat général Jacobs), du 30 mars 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, aff. C-184/04, point 24 et du 14 septembre 2006, *Hausgemeinschaft Jörg und Stephanie Wollny*, aff. C-72/05, points 33 et 51.



1. L'événement concourant à la naissance du droit à déduction

Il apparaît clairement dans la jurisprudence de la CJCE qu'il **existe une interdépendance entre assujetti et droit à déduction** et que ce droit peut être reconnu à un assujetti au titre d'un bien sans qu'il soit nécessaire que ce bien lui appartienne juridiquement.

Cela mérite quelques précisions.

1.1 Le droit à déduction et la notion d'assujetti

L'interprétation de la CJCE pour ce qui concerne les droits à déduction s'articule autour du principe de neutralité qui s'attache au système de TVA tel que nous l'avons vu au titre de la présentation générale.

En effet, la Cour a précisé maintes fois que le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques¹⁰⁹.

De ce postulat, on peut en déduire que **le statut d'assujetti et le mécanisme des déductions sont corrélés**.

Cela ressort manifestement, en particulier, d'un arrêt du 11 juillet 1991 de la CJCE, *Lennartz* (aff. C-97/90, point 8) qui précise que c'est "**l'acquisition des biens ou services par un assujetti agissant en tant que tel qui détermine l'application du système de TVA et, partant, du mécanisme de déduction**".

En d'autres termes, **le droit à déduction prend naissance pour toute dépense se rattachant à une activité économique, c'est-à-dire exposée par un assujetti accomplissant ce type d'activité**.

Cela étant dit, il convient d'apprécier les conséquences pratiques de ce principe.

Tout d'abord, une opération qui n'entre pas dans le champ d'application de la TVA (par exemple : perception de dividendes dès lors qu'ils résultent du simple exercice du droit de propriété¹¹⁰), c'est-à-dire au titre de laquelle la personne qui la réalise n'a pas la qualité d'assujetti, est étrangère au système des droits à déduction.

Il s'ensuit que :

- les recettes provenant d'activités exclues du domaine d'application de la TVA ne doivent pas être prises en compte pour le calcul du pourcentage de déduction ;
- l'assujetti concerné le cas échéant (on parle alors d'assujetti partiel ; cf. infra l'étendue du droit à déduction) n'est pas autorisé à récupérer la TVA grevant les biens et services nécessaires à la réalisation de ces activités dès lors qu'il se trouve alors dans la situation d'un consommateur final.

¹⁰⁹ Cf. notamment les arrêts du 14/02/85, *Rompelman*, (aff. 268/83), du 21/09/88 *Commission/France*, (aff. 50/87), du 22/02/01, *Abbey National* aff. (C-408-98).

¹¹⁰ Cf. notamment les arrêts *Polysar Investments Netherlands BV* (aff. C-60/90) du 20 juin 1991 22/06/93, *Sofitam* (aff. C-333/91), du 14/11/00, *Floridienne et Berginvest* (aff. C-142/99) du 14 novembre 2000 et du 29 avril 2004, *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA-« EDM »* (aff. C77/01).

Ensuite, il est important de noter la façon dont la CJCE interprète ce principe.

Ainsi, selon la Cour de justice, **les dépenses préparatoires nécessaires au lancement d'une entreprise doivent être considérées comme constituant en tant que telles des activités économiques au sens de l'article 4 de la sixième directive**¹¹¹.

Elle considère, en effet, que toute interprétation de cet article serait contraire au principe de neutralité de la TVA en ce qu'elle aurait pour effet de faire supporter à un opérateur économique, de manière arbitraire (distinction artificielle entre les dépenses effectuées avant et pendant l'exploitation d'une entreprise), une charge de TVA alors même, comme indiqué plus haut, que le régime des déductions vise à soulager les entrepreneurs du poids de cet impôt.

Cela étant, si le droit à déduction naît au moment même où une dépense est supportée par une personne pour les besoins d'une activité économique projetée, il ne faut pas pour autant, en conclure que ce droit peut automatiquement être exercé. En effet, pour ce faire, encore faut-il que l'activité économique ainsi projetée consiste en la réalisation d'opérations taxées ou assimilées (cf. infra le 1 du B).

Il convient de combiner ce qui vient d'être dit avec les règles applicables en matière d'exigibilité.

Il est rappelé que, en pratique, le droit à déduction de la TVA grevant une dépense prend naissance lorsque cette taxe est exigible auprès de l'assujéti qui en est le redevable légal (CGI, art. 271).

Par suite, il peut exister un décalage dans le temps entre la date d'exercice du droit à déduction et la date de paiement effectif du montant de la dépense lorsque celle-ci correspond à une livraison de biens (l'exigibilité intervient lors de la livraison) ou encore lorsque le régime dérogatoire offert aux établissements publics d'enseignement supérieur est mis en œuvre (cf. supra le B de « Fait générateur et exigibilité »).

1.2 Le droit à déduction est indépendant de la notion de propriété juridique

Conformément à ce qu'a jugé la CJCE¹¹², il est possible de considérer comme livraison d'un bien, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire même s'il n'y a pas transfert de la propriété juridique du bien. Il y a en quelque sorte transfert de la « propriété économique » du bien ou si l'on préfère, il suffit d'en être l'utilisateur économique (cf. le 1.1 du A de la partie intitulée champ d'application).

Les établissements peuvent se retrouver placés dans une telle situation. En effet, tout établissement peut être amené à utiliser un bien pour les besoins de son exploitation sans transfert de la propriété juridique de ce bien et à supporter effectivement les dépenses s'y rapportant¹¹³.

¹¹¹ Cf. notamment les arrêts du 14/02/85, *Rompelman* (aff. 268/83) et du 29/02/96, *INZO* (aff. C-110/94).

¹¹² arrêt du 8 février 1990, *SAFE* (Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV), aff.320/88. Cette conception est conforme à la finalité de la sixième directive, qui vise, entre autres, à fonder le système commun de TVA sur une définition uniforme des opérations taxables. Or, cet objectif pourrait être compromis si la constatation d'une livraison de biens était soumise à la réalisation de conditions qui varient d'un État membre à l'autre, comme c'est le cas de celles relatives au transfert de propriété en droit civil.

¹¹³ Notamment, il ressort de l'article L762-2 du code de l'éducation que des locaux appartenant à l'État peuvent être affectés ou mis à la disposition des établissements d'enseignement supérieur.



L'imposition à la TVA d'une opération indépendamment de l'existence d'une condition de propriété a son pendant en matière de droit à déduction.

En effet, **la circonstance qu'un assujetti ne soit pas propriétaire, au sens juridique du terme, des biens qu'il utilise ne s'oppose pas à la déduction de la TVA y afférente :**

si les conditions habituelles de l'exercice du droit à déduction sont remplies ;

et si les dépenses en cause sont constatées et supportées par l'assujetti exerçant ce droit¹¹⁴.

A titre d'illustration pour les universités, on peut citer deux cas :

- Un bien a été acquis par un EPST (dans le cadre du fonctionnement d'une unité mixte de recherche¹¹⁵) qui en est le propriétaire juridique (bien inscrit à son actif). Une université utilise le bien pour la réalisation d'opérations devant donner lieu à collecte de TVA et assure le paiement de la maintenance du bien. Bien qu'elle n'en soit pas le propriétaire juridique, elle en est l'utilisateur économique (le bien est économiquement lié à la réalisation de ces opérations). Elle est donc autorisée à ce titre à déduire la TVA facturée par le prestataire auquel elle a recours.
- Une université réalise des opérations devant donner lieu à collecte de TVA dans un bâtiment appartenant à l'Etat. Cependant, les dépenses d'entretien et de maintenance de ce bâtiment sont prises en charge par l'université. La TVA grevant ces dépenses est déductible par l'université (dans les conditions de droit commun) car elle est l'utilisateur économique du bâtiment (le bien est économiquement lié à la réalisation de ces opérations).

¹¹⁴ Cf. à cet égard la réponse à la question écrite n° 51933 posée le 23 décembre 1991 par M. Jean-François Delahais, député (JO de l'Assemblée nationale du 13 avril 1992, p. 1754/1755).

¹¹⁵ Une fiche spécifique, figurant en 3^{ème} partie, apporte des précisions sur les règles applicables aux unités mixtes de recherche.

2. La nature absolue du droit à déduction

La nature absolue du droit à déduction se manifeste dans sa durabilité une fois qu'il est né et dans l'impossibilité de le limiter hors les cas spécifiques prévus par la sixième directive¹¹⁶.

2.1 La durabilité du droit à déduction né

La Cour de justice a jugé que, en application des principes de la confiance légitime et de la sécurité juridique, **la qualité d'assujetti accordé à une entreprise par l'administration fiscale ne peut plus, en principe, lui être retirée par la suite avec effet rétroactif en raison de la survenance ou de la non-survenance de certains événements**¹¹⁷.

Par suite, **dès lors que**, comme il a été dit, **le statut d'assujetti et le mécanisme des déductions sont corrélés, le droit à déduction, une fois né, reste acquis** :

- même si le projet d'exercer une activité économique n'est pas concrétisé et que, partant, aucune opération ouvrant droit à déduction n'est finalement réalisée¹¹⁸ ;
- lorsque l'assujetti n'a pas pu utiliser les biens et services ayant donné lieu à déduction dans le cadre d'opérations taxables en raison de circonstances étrangères à sa volonté¹¹⁹ ;
- même lorsque l'administration fiscale sait que l'activité économique envisagée, qui devait donner lieu à des opérations taxées, ne sera pas exercée¹²⁰.

De même, la CJCE a jugé que pour le paiement d'un loyer et de charges afférents à un local pris en location dans le cadre d'un contrat contenant une clause de non-résiliation et affecté à l'exercice d'une activité économique d'une exploitation mise en liquidation, la personne concernée doit être regardée comme un assujetti et être, à ce titre, autorisée, s'il existe un **lien direct et immédiat** entre les paiements effectués et ladite activité (sur cette notion, [cf. infra](#)), à déduire la TVA grevant ces dépenses durant la période nécessaire à l'achèvement des opérations de liquidation¹²¹.

Toutefois, il en va différemment dans les situations abusives¹²² ou frauduleuses. Ainsi, un assujetti ne peut pas déduire la TVA acquittée en amont lorsque les opérations à la base du droit à déduction sont constitutives d'une pratique abusive¹²³. Tel est le cas lorsque l'abus de droit est avéré, c'est-à-dire lorsqu'il existe des fraudes ou manœuvres **ayant pour objet d'éluider l'impôt** en utilisant des constructions juridiques qui, bien qu'apparemment régulières, ne traduisent pas le véritable caractère des opérations réalisées.

¹¹⁶ cf. point 26 des conclusions de l'Avocat Général présentées le 16 mai 2002 dans l'affaire C-269/00, *Wolfgang seeling contre Finanzamt Starnberg*. Arrêt rendu le 8 mai 2003.

¹¹⁷ Arrêt *INZO* du 29/02/96, aff. C-110/94

¹¹⁸ Arrêt *INZO* du 29/02/96, aff. C-110/94

¹¹⁹ Arrêts *Ghent Coal Terminal* du 15/01/98 (aff. C-37/95) et *Schlosstrasse* du 08/06/00 (aff. C-396/98)

¹²⁰ Arrêt *Brigitte Breitsohl* du 08/06/00, aff. C-400/98

¹²¹ Arrêt du 3 mars 2005, *I/S Fini H*, aff. C- 32/03, points 24, 30 et 35

¹²² Sur cette notion, cf. l'arrêt de la CJCE du 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke GmbH*, aff. C-110/99, points 52 et suivants.

¹²³ Arrêts du 21 février 2006, *Halifax plc*, aff. C-255/02, point 85, *University of Huddersfield Higher Education corporation*, aff. C-223/03, point 52 et du 6 juillet 2006, affaires jointes, *Axel Kittel*, aff. C-439/04 et *Recolta Recycling SPRL*, aff. C-440/04, point 61.



Il s'ensuit que l'administration fiscale est habilitée à demander avec effet rétroactif le remboursement des sommes déduites au titre de chaque opération pour laquelle il est constaté que le droit à déduction a été exercé de manière abusive ou frauduleuse¹²⁴. Au demeurant, il appartient au juge national de refuser le bénéfice du droit à déduction s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement¹²⁵.

De même, un assujetti qui savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la TVA, doit, pour les besoins de la sixième directive, être considéré comme participant à cette fraude, et ceci indépendamment de la question de savoir s'il tire ou non un bénéfice de la revente des biens. En effet, dans une telle situation, l'assujetti prête la main aux auteurs de la fraude et devient complice de celle-ci¹²⁶.

Toutefois, les opérateurs qui prennent toute mesure pouvant raisonnablement être exigée d'eux pour s'assurer que leurs opérations ne sont pas impliquées dans une fraude, qu'il s'agisse de fraude à la TVA ou d'autres fraudes, doivent pouvoir se fier à la légalité de ces opérations sans risquer de perdre leur droit à déduire la TVA acquittée en amont¹²⁷.

Cela se justifie par la nécessité d'éviter que des dépenses sans lien avec des opérations taxées ou assimilées ne soient consommées en franchise de TVA et par là-même de faire respecter le principe de neutralité qui caractérise la TVA. En tout état de cause, la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive¹²⁸.

Le corollaire de ces règles se trouve :

- tout d'abord, dans **l'obligation qui est faite aux assujettis de justifier, le cas échéant, de la réalité des éléments originels portés à la connaissance de l'administration.**
- Ainsi, selon la Cour de justice, **l'administration fiscale peut exiger que l'intention déclarée de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations taxées soit étayée par des éléments objectifs** et il appartient, le cas échéant, aux juridictions nationales d'apprécier les circonstances de chaque affaire afin de vérifier si la déclaration de l'intention a été faite de bonne foi et se trouvent confirmée par de tels éléments ;
- ensuite, dans la possibilité pour l'administration de procéder à des régularisations de la TVA déduite par un assujetti (cf. infra « Les corrections du droit à déduction »).

2.2 Le droit à déduction ne peut pas être limité hors les dispositions de la sixième directive

En raison de sa nature absolue, la Cour de justice considère que le droit à déduction reconnu à un assujetti peut être limité dans son exercice uniquement sur la base de règles spécifiques expressément prévues par la sixième directive et des dérogations accordées aux Etats membres en

¹²⁴ Arrêt du 3 mars 2005, *I/S Fini H*, aff. C-32/03 (point 33) et *Halifax* précité (point 95).

¹²⁵ Arrêt du 3 mars 2005, *I/S Fini H*, aff. C-32/03 (point 34).

¹²⁶ Arrêt du 6 juillet 2006, *Axel Kittel*, aff. C-439/04 et *Recolta Recycling SPRL*, aff. C-440/04, point 56.

¹²⁷ Arrêts du 11 mai 2006, *Federation of Technological Industries*, aff. C-384/04 (point 33) et du 6 juillet 2006, *Axel Kittel*, aff. C-439/04 et *Recolta Recycling SPRL*, aff. C-440/04, points 51 et 52.

¹²⁸ Arrêt du 29 avril 2004, *Gemeente Leusden et Holin Groep*, aff. C-487/01 et C-7/02, point 76.

application de cette même directive (cf. notamment le point 28 de l'arrêt de la CJCE, du 6 octobre 2005, aff. C-243/03, Commission des Communautés européennes c/ République française)¹²⁹.

Concrètement, **la limitation du droit à déduction signifie que le droit à déduction :**

- **peut se traduire seulement par une déduction partielle** dans certains cas où il est fait application de la règle du prorata (en droit interne, CGI, ann. II, art. 212) ;
- **peut-être exclu :**
 - **en application de la clause de gel** – ou clause de standstill – prévue à l'article 17§6 de la sixième directive¹³⁰,
 - ou
 - **à raison d'une décision du Conseil des communautés européennes autorisant un Etat membre à déroger aux principes qui régissent ce droit** (6^{ème} directive, art. 27 ; en droit interne, CGI, ann. II, art. 230) afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales.

Nous étudierons ces points dans le cadre du chapitre consacré à l'étendue du droit à déduction.

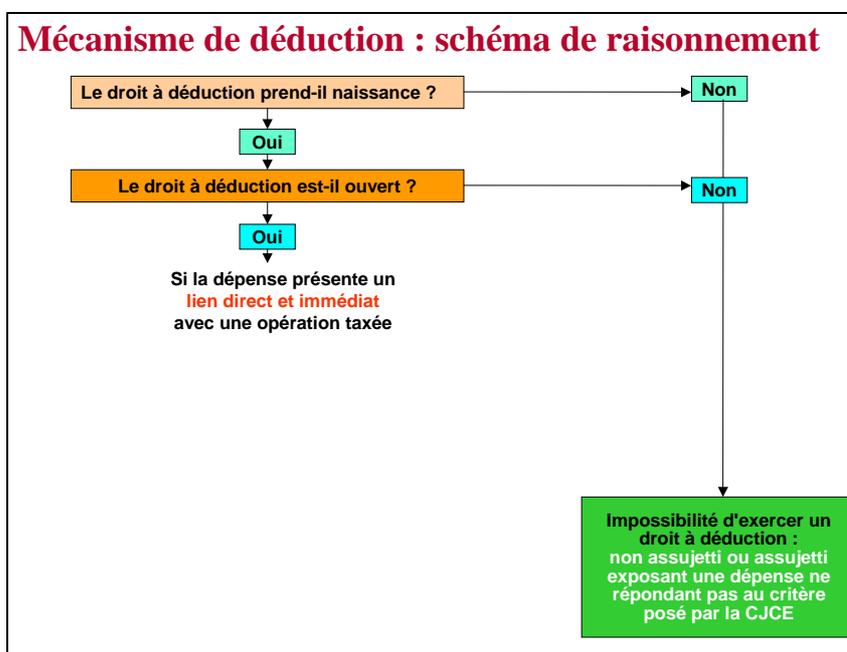
NOTA : Il est précisé que la limitation du droit à déduction ne doit pas être confondue avec les régularisations auxquelles ce droit peut être soumis.

¹²⁹ La portée de cette décision est précisée infra dans le chapitre suivant et dans la 3^{ème} partie ([fiche n° 1 consacrée aux subventions](#)).

¹³⁰ Ce type de clause permet à un Etat membre de maintenir les dispositions internes effectivement appliquées, à la date d'entrée en vigueur des dispositions de la sixième directive sur son territoire et ce, jusqu'au moment où le Conseil arrêtera un régime communautaire relatif aux exclusions du droit à déduction. Il sera précisé plus tard la manière dont, concrètement, cette clause est mise en œuvre en France.



B. L'ouverture du droit à déduction



Selon la Cour de justice, le mécanisme de déduction doit s'appliquer de telle façon que son périmètre corresponde, conformément au système de TVA et dans la mesure du possible, au domaine des activités professionnelles d'un assujéti¹³¹.

Pour apprécier ce rapport de cause à effet, ou dit autrement **pour apprécier si un droit déduction qui est né est ouvert à un assujéti, la Cour utilise, encore une fois pourrait-on dire, le critère du lien direct.**

Ce faisant, elle pose la règle à laquelle est subordonné l'exercice effectif des droits à déduction.

Après avoir étudié cette notion du lien direct au regard des droits à déduction, nous verrons les modalités pratiques de sa mise en œuvre.

¹³¹ CJCE, arrêt du 8 mars 1988, *Intiem*, aff. 165/86 (point 14)

1. La notion de lien direct au regard du droit à déduction

Selon une jurisprudence constante de la CJCE¹³², **le droit à déduction** prévu au § 2 de l'article 17 de la sixième directive **ne peut être ouvert, en principe, qu'au titre de biens et services (opérations particulières en amont) présentant un lien direct et immédiat avec les opérations taxées ou assimilées réalisées en aval**. A cet égard, le but ultime poursuivi par l'assujetti est indifférent.

Il convient d'ajouter que **toute personne agissant en tant qu'assujetti** – c'est-à-dire toute personne accomplissant de façon indépendante une activité économique ou envisageant de le faire et effectuant à cet effet les premières dépenses d'investissement – **a le droit, sans préjudice de la mise en œuvre des règles propres aux régularisations du droit à déduction (cf. infra « Les corrections du droit à déduction »), de déduire immédiatement la TVA grevant les dépenses exposées pour les besoins des opérations taxées au titre desquelles elle présente cette qualité et ce, indépendamment de la circonstance que de telles opérations soient effectives ou seulement projetées**¹³³.

Il en résulte les principes suivants.

1. Faute de lien direct et immédiat entre une dépense et une opération imposée à la TVA ou assimilée, aucun droit à déduction ne peut être reconnu à un assujetti¹³⁴.

Ce critère du lien direct et immédiat s'apprécie *in concreto*, c'est-à-dire qu'il convient de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroulent les opérations.

En combinant avec l'article 2 de la première directive, suivant lequel seul le montant de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix d'une opération taxée peut être déduit, la règle du lien direct et immédiat consacrée par la Cour de justice dans l'arrêt *BLP Group*, l'administration fiscale ne reconnaissait, jusqu'à une date récente, l'ouverture du droit à déduction qu'aux seules dépenses faisant partie des coûts des opérations en aval utilisant ces dépenses (condition appelée communément « condition financière » ou « condition de répercussion »).

Il en va autrement désormais.

En effet, consécutivement à un arrêt du 6 octobre 2005 de la CJCE (« *Commission contre République française* », aff. C-243/03), la **"condition financière" ou "condition de répercussion" ne constitue plus une règle à laquelle est subordonné l'exercice du droit à déduction**¹³⁵.

Cela signifie, et cela est clairement énoncé dans une instruction publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence [3 D-1-06](#) que l'administration ne peut plus exiger, comme elle le

¹³² Cf. l'arrêt de référence à cet égard du 6 avril 1995, *BLP Group* (aff. C-4/94) et les arrêts du 08/06/00, *Midland Bank* (aff. C-98/98), du 22/02/01, *Abbey National* (aff. C-408/98) et du 27/09/01, *Cibo Participations SA* (aff. C-16/00).

¹³³ Cf. notamment l'arrêt du 15/01/98, *Ghent Coal Terminal* (aff. C-37/95).

¹³⁴ La circonstance que la TVA ait été facturée à tort, au titre d'une opération exonérée, et versée au Trésor ne saurait autoriser l'imputation du montant correspondant sur la taxe payée en amont (CE, arrêt n° 257532 du 16 novembre 2005, *SCI Genty immobilier* » ; Cette décision donne une portée absolue à l'article 283.3 du CGI (cf. [le renvoi n° 156](#)).

¹³⁵ Corrélativement, le moratoire accordé aux EPSCP par décision ministérielle prise à la fin de l'année 2001, et dont le cadre fut précisé par lettre en date du 15 mars 2002 (circulaire interministérielle du 8 décembre 2003 pouvant être téléchargée sur le site Internet de l'Amue, dossier « Valorisation/GEINOME), n'a plus de portée pratique.



faisait auparavant, la satisfaction de cette condition suivant laquelle un droit à déduction de la TVA grevant une dépense ne peut être exercé que si le coût de cette dépense est effectivement répercuté dans le prix d'une opération soumise à la TVA. A titre de règle pratique, l'administration appréciait si la détermination du prix tenait compte de la dotation aux amortissements des biens d'équipement utilisés pour les besoins de ladite opération.

Ainsi, il ressort de cette instruction que :

« La déduction de la TVA afférente aux dépenses supportées par un assujetti n'est plus subordonnée à la preuve de la répercussion de leur coût dans le prix de ses opérations ouvrant droit à déduction¹³⁶. L'exercice du droit à déduction n'est désormais subordonné qu'au seul respect cumulatif des conditions issues des dispositions de l'article 271 du code général des impôts (CGI), selon lesquelles les dépenses doivent :

- être utilisées pour les besoins d'une opération économique réalisée à titre onéreux (opération imposable) ouvrant droit à déduction¹³⁷ ;
- être justifiées par une facture comportant l'ensemble des mentions visées à l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI ».

Pour ce qui concerne la notion d'utilisation, il nous semble qu'il faille, pour apprécier sa portée réelle en pratique, se référer à la jurisprudence de la CJCE.

Selon une jurisprudence constante¹³⁸, « un **lien direct et immédiat** entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit. »

En outre, « selon le principe fondamental inhérent au système de la TVA, cet impôt s'applique à chaque transaction de production ou de distribution, déduction faite de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix¹³⁹. »

La Cour en dégage le principe suivant : **il est présumé que les dépenses effectuées pour acquérir des biens et des services font partie des coûts des opérations taxées en aval utilisant ces dépenses lorsque celles-ci sont directement et immédiatement liées aux opérations taxées de l'assujetti, c'est-à-dire utilisées pour les besoins de ses propres opérations taxées¹⁴⁰.**

Cela étant, il convient de relativiser l'abandon de la condition financière comme condition d'exercice du droit à déduction de la TVA comprise dans le coût d'une dépense.

En effet, si au regard de la TVA, il n'est plus possible de s'arrêter à la détermination du prix des opérations taxées et, partant, de regarder, même à titre de simple règle pratique, si la dotation aux amortissements est prise en compte, il n'en demeure pas moins que les avis rendus par le Conseil de la concurrence concernant des personnes publiques permettent de souligner notamment que pour ce qui concerne leurs activités de nature marchande :

¹³⁶ Cette règle générale qui évoquait une « correspondance financière » du droit à déduction figurait jusqu'à présent dans la documentation de base 3 D 111 n°3.

¹³⁷ Sous réserve que ces dépenses ne fassent pas l'objet d'une utilisation privative supérieure à 90 % de leur utilisation totale ou qu'elles ne soient pas visées par une mesure d'exclusion du droit à déduction.

¹³⁸ Notamment arrêts du 6 avril 1995, *BLP Group*, aff. C-4/94 (point 19), du 8 juin 2000, *Midland Bank*, aff. C-98/98 (point 24) et du 3 mars 2005, *I/S Fini H*, aff. C-32/03 (point 26).

¹³⁹ Arrêts *Midland Bank* (point 29) et *Abbey National plc* du 22 février 2001, aff. C-408/98 (point 27).

¹⁴⁰ Arrêts *Abbey National plc*, points 28 et 32, et *Cibo Participations SA*, point 31.

- les règles de la comptabilisation doivent être celles du plan comptable général (en particulier, enregistrement des dotations aux amortissements) ;
- la prise en compte de l'ensemble des coûts directs et indirects nécessaires à la réalisation de l'activité doit servir de base à la tarification.

Il ressort assez nettement de ces avis que la mise en place d'un dispositif de calcul de coûts, prenant en compte l'ensemble des charges, constitue un élément déterminant pour un organisme public en lui permettant de justifier de sa position au regard des règles de la concurrence.

Au demeurant, le Conseil d'Etat, dans un avis contentieux du 8 novembre 2000, « Société Jean-Louis Bernard Consultants », indique qu'un établissement public administratif, lorsqu'il intervient sur un marché concurrentiel (en l'espèce en répondant lui-même à un appel d'offre public), n'enfreint pas les règles du droit de la concurrence s'il est en mesure d'établir :

- **que le prix qu'il pratique comporte tous ses coûts, directs et indirects** ;
- qu'il n'a pas bénéficié, pour déterminer son prix, d'avantages découlant de ses missions de service public ;
- **que ses données peuvent être justifiées par des documents probants** (en particulier, documents de nature comptable).

2. Une dérogation existe pour les dépenses ne présentant pas de lien direct et immédiat avec une opération taxée lorsque leurs coûts font partie des **frais généraux**¹⁴¹ de l'assujetti (cas par exemple, comme dans l'arrêt *Midland Bank* de la CJCE, des dépenses représentatives de services juridiques dont a bénéficié une entreprise à la suite de la mise en cause de sa responsabilité).

En effet, ces dépenses, en ce qu'elles entretiennent un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité d'un assujetti, font partie des éléments constitutifs du prix des produits d'une entreprise¹⁴².

Corrélativement, lorsque les frais généraux sont exposés par une entreprise ayant la qualité de redevable partiel, la déduction de la TVA les grevant s'opère à raison du pourcentage de déduction de cette entreprise.

Il en va différemment si elle peut établir par des éléments objectifs que les coûts des dépenses font partie des éléments constitutifs des opérations ouvrant droit à déduction.

Cela signifie que les biens et services concernés doivent présenter un lien direct et immédiat avec les opérations en aval ouvrant droit à déduction ou, le cas échéant, comme dans l'affaire *Midland bank*, avec des opérations d'ores et déjà effectuées (cf. ci-dessus).

Il résulte de ce qui précède que les dépenses mixtes peuvent être regardées, à l'aune de la jurisprudence dégagée par la Cour de justice des Communautés européennes, **comme des frais généraux** d'une université en ce qu'elles entretiennent un lien direct et immédiat avec l'ensemble de ses activités.

A ce titre, il est présumé que ces dépenses font partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées de l'université (cf. ci-dessus le 1).

¹⁴¹ Dans l'arrêt *BLP Group*, il est fait une distinction entre **les frais généraux** qui **ne recouvrent que les biens et services acquis qui ne peuvent pas être affectés précisément à une opération tout en participant à l'activité générale de l'entreprise** et les frais exposés spécifiquement pour la réalisation d'une opération autonome au sens de la TVA (cession de parts en l'espèce) au titre desquels aucun droit à déduction ne peut, bien entendu, être reconnu lorsque cette opération est exonérée.

¹⁴² Outre l'arrêt *BLP Group*, cf. les arrêts du 8 juin 2000, *Midland Bank*, aff. C-98/98 (points 23 et 31), du 26 mai 2005, *Kretztechnik*, aff. C-465/03 (point 36), du 8 février 2007, *Investrand BV*, aff. C-435/05 (point 24).



En d'autres termes, un droit à déduction est ouvert pour ce qui concerne lesdites dépenses et ce, même si celles-ci ne présentent pas un lien direct et immédiat avec une opération déterminée.

Lorsque les frais généraux sont exposés par une personne ayant la qualité de redevable partiel, comme c'est le cas d'une université, la déduction de la TVA s'opère à raison de la règle prévue à l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts (pourcentage général de déduction). Il n'en va différemment que s'il peut être établi par des éléments objectifs que les dépenses sont utilisées exclusivement pour les besoins d'opérations ouvrant droit à déduction (cf. l'arrêt de la Cour de justice des communautés européennes du 8 juin 2000, Midland Bank, ff. C-98/98, points 31 et 32).

Cette notion de frais généraux doit notamment conduire les EPSCP à s'interroger au regard de leur schéma organisationnel. En effet, il ne semble pas inutile d'être en mesure d'apprécier si tel ou tel service supporte ou non des dépenses pouvant être qualifiées de frais généraux.

Par exemple, il ne paraît pas incohérent de considérer qu'un service en charge de la communication au sein d'un établissement et rattaché à l'administration générale peut être amené à exposer des dépenses concourant au fonctionnement de l'ensemble de l'institution et ne pouvant pas, de ce fait, être rattachées précisément à l'un ou l'autre des secteurs d'activités distincts constitués, suivant la règle de droit applicable aux universités, pour l'exercice du droit à déduction (secteur « exonéré » et secteur « taxé »). Dans ce cas, de telles dépenses paraissent pouvoir être analysées comme des frais généraux auxquels s'appliquent les règles de TVA décrites ci-dessus. Un autre exemple peut être donné dans l'hypothèse où un distributeur de boissons est installé dans les locaux d'une université. Ce type d'appareil ne pouvant par nature, qu'être rattaché à l'ensemble des activités réalisées par un EPSCP, les dépenses y afférentes constituent des frais généraux. En tout état de cause, seul un examen au cas par cas est de nature à permettre la qualification précise des dépenses (frais généraux ou non) et de connaître les conditions de leur utilisation (*L'administration fiscale fait référence à la notion de frais généraux dans un instruction publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 D-4-01* à laquelle il convient de se reporter en tant que de besoin ainsi que dans un rescrit du 27 février 2007 portant sur la notion de produits financiers accessoires : <http://doc.impots.gouv.fr/aida/documentationFiscale.html?collection=RES&annee=2007&numero=5>).

NOTA : l'attention est tout spécialement appelée sur ce point.

Cette faculté de récupérer la TVA se rapportant aux frais généraux ne saurait, en effet, être utilisée lorsque les conditions auxquelles est subordonné le droit à déduction ne sont pas satisfaites (par exemple, absence de facture).

En tout état de cause, tout établissement qui use de cette faculté doit être à même de le justifier, c'est-à-dire être en mesure de fournir à l'administration tous les éléments objectifs venant étayer la déduction de la TVA afférente aux frais généraux.

On voit là tout l'intérêt que représente la mise en place d'une comptabilité analytique pour répondre à cette exigence.

A défaut, l'établissement intéressé s'expose à des rappels de TVA, accompagnés de pénalités, de la part de l'administration.

3. S'agissant des dépenses préparatoires au lancement d'une entreprise qui, nous le rappelons, constituent une activité économique (cf. supra le 1.1 du A), le droit à déduction ayant pris naissance ne peut être exercé, dans les conditions de droit commun, que si les opérations projetées se

rapportant à cette activité correspondent à des opérations qui seront, en tout ou partie, à soumettre à la TVA ou exonérées en application des règles de territorialité (opérations faisant partie des [opérations dites « taxées »](#)). Le droit à déduction ainsi ouvert est alors total ou partiel (application du prorata financier).

NOTA : signification de ce qui vient d'être dit pour les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche

Cette question de la déduction de la TVA, avant même qu'un assujetti soit en mesure de fournir un bien ou un service sur le marché, revêt, à l'évidence, une acuité particulière pour les dépenses exposées par les laboratoires procédant à des opérations de recherche au sein des établissements.

A cet égard, il est à noter d'ores et déjà que **les règles** qui viennent d'être exposées **ne peuvent, en aucun cas, justifier l'exercice d'un droit à déduction systématique de la TVA grevant les dépenses supportées pour les besoins de la réalisation de toute opération de recherche.**

Il est impératif, en effet, que **les travaux de recherche** au titre desquels les dépenses sont exposées puissent être regardés, au moment de leur exécution, comme **devant concourir, sans conteste, à des résultats scientifiques potentiellement commercialisables.**

Autrement dit, si un établissement peut démontrer par un faisceau d'éléments tangibles que l'objectif est de valoriser les premiers travaux de recherche effectués, il est autorisé, dans ce seul cas, à récupérer la TVA comprise dans les dépenses nécessaires à ces travaux de recherche (dépenses dites préparatoires au lancement d'une activité ; cf. la fiche figurant en annexe 6).

Cela signifie qu'il appartient à l'établissement de justifier par tout élément de preuve que ces premiers travaux de recherche ont vocation dès le départ à être exploités dans le cadre d'une activité économique.

En revanche, l'établissement n'a pas besoin de se demander si le projet commercial tel qu'il vient d'être défini va aboutir ou non (à cet égard, il convient de se reporter en tant que de besoin à l'instruction du 28 septembre 1999 publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 3 D-4-99).

Bien évidemment, l'appréciation d'une telle situation est épineuse et ne peut que s'avérer délicate dans les faits.

Assurément, nous sommes dans le domaine du cas par cas.

Il n'est donc pas possible, par construction, de tracer une ligne précise à suivre pour être en mesure de se déterminer avec certitude.

Toutefois les exemples suivants d'éléments tangibles semblent pouvoir être avancés sans que ceux-ci ne revêtent un caractère obligatoire et exhaustif :

- le laboratoire exerce son activité dans un secteur concurrentiel ;
- les activités réalisées au cours des années antérieures par le laboratoire ont toujours donné lieu à exploitation commerciale (opérations taxées) ;
- les travaux réalisés par le laboratoire ne peuvent, de par leur nature, que concourir à la réalisation d'une opération taxée (relation contractuelle nouée avec une entreprise).



A titre subsidiaire, seuls quelques conseils seront également donnés ici.

En premier lieu, il est possible de dire, à coup sûr, que les travaux de recherche engagés dans des domaines qui sont étrangers à toute valorisation commerciale, tels que par exemple des travaux de philologie destinés uniquement à illustrer un enseignement théorique, ne peuvent absolument pas être regardés comme constituant une activité économique comprenant des opérations ouvrant droit à déduction.

Dès lors, aucun droit à déduction ne peut, bien entendu, être exercé au titre de ces travaux de recherche.

En second lieu, afin de prévenir tout litige avec l'administration fiscale, on ne peut que conseiller vivement de se rapprocher de celle-ci (service local dont dépend l'établissement) lorsque des travaux de recherche peuvent, en raison de leur nature, prêter à discussion.

Cette démarche pragmatique présente l'immense avantage de recueillir a priori l'avis de l'administration et, partant, en levant l'hypothèque qui pèse sur l'opération concernée, d'éviter de s'engager dans des voies qui pourraient s'avérer peu favorables voire contraignantes, notamment dans le cadre d'un contrôle fiscal.

2. La mise en œuvre pratique du concept de lien direct dans le domaine des droits à déduction

Il faut ici amender, en raison de l'évolution de la réglementation, une partie de ce qui avait été précisé dans la précédente mouture du présent dossier et dans un document intitulé "Guide de la mise en place d'un SAIC" et dont la version révisée de janvier 2003 fut adressé, en deux exemplaires, à chaque établissement, au cours du mois d'avril de cette même année.

En effet, l'abandon de la condition financière vient bouleverser le paysage (cf. supra le 2 de la « [La notion de lien direct au regard du droit à déduction](#) »).

Désormais, la nécessité qu'une dépense présente **un lien direct et immédiat avec une opération taxée ou assimilée implique que la dépense s'inscrive dans le cadre de la réalisation d'un cycle de production ou de distribution de biens ou de services au titre desquels le bénéficiaire règle un prix soumis à la TVA.**

Ce qui est important, en effet, c'est ce à quoi est affectée précisément une dépense, c'est-à-dire d'apprécier à quel type d'opération la dépense concourt au regard de la TVA ainsi que la façon dont elle s'intègre dans le coût de cette opération.

Par suite, pour toute dépense supportée dans le cadre d'une activité économique, il convient de se poser la question suivante : **la dépense est-elle ou non utilisée pour réaliser une opération taxée ?**

S'il est répondu par l'affirmative à cette question, un droit à déduction est ouvert (existence d'un lien direct et immédiat) et la TVA déductible est **imputée, en priorité**, sur la TVA collectée ou donne lieu au dépôt d'une **demande de remboursement de crédits de taxe**¹⁴³ si l'imputation n'est pas

¹⁴³ A propos des procédures de remboursement de crédits de TVA, des précisions sont apportées à la [page 63](#).

possible et que les conditions prescrites par la loi en la matière sont remplies (CGI, art. 271. III, 1^{er} al. et art. 271.IV).

En revanche, si la question reçoit une réponse négative, aucun droit à déduction ne peut être exercé puisqu'il n'existe pas de lien direct et immédiat entre la dépense et une opération taxée à l'aval.

L'attention est appelée sur le fait que bien que la condition de répercussion du coût des dépenses dans le prix d'une opération taxée est rapportée quant à la TVA, la prise en compte de l'ensemble des dépenses conserve une certaine acuité (cf. supra le [1 de la « notion de lien direct au regard de la TVA »](#)).

NOTA : Il résulte de ce qui précède que les principes suivants s'appliquent au regard de l'ouverture d'un droit à déduction de la TVA comprise dans le coût d'une dépense.

Le mécanisme de déduction de la TVA ne fonctionne pas en s'attachant à ce qui se passe en amont d'une dépense mais à ce qui se produit à son aval.

Il s'ensuit que :

1° *la TVA grevant une dépense est déductible seulement si cette dépense est destinée à s'intégrer dans un cycle de production ou de distribution de biens ou de services*

2° *l'ouverture du droit à déduction est totalement indépendante de l'origine des ressources finançant la dépense (par exemple, recettes provenant d'un contrat de recherche, subvention) et des règles de TVA appliquées au titre de ce financement (collecte ou non de TVA).*

Ainsi, la circonstance qu'une subvention versée à une université au titre d'un contrat de recherche ne soit pas soumise à la TVA – conformément au concept du lien direct – ne signifie pas que la déduction de la TVA grevant les dépenses exposées pour les besoins des travaux menés dans le cadre de ce contrat est automatiquement écartée. La déduction est possible si la condition du lien direct et immédiat est satisfaite.

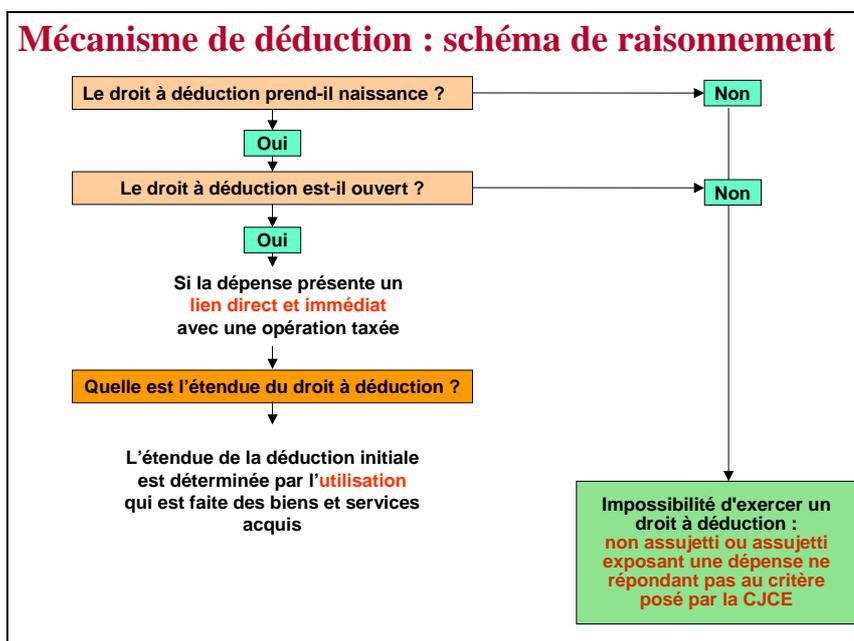
Inversement, le fait pour une université d'imposer une subvention n'a pour effet de lui ouvrir systématiquement un droit à déduction. Là encore, l'ouverture du droit à déduction de la TVA grevant des biens ou des services implique que ceux-ci soient utilisés pour la réalisation d'une opération imposée à la TVA.



Ce qu'il faut retenir

1. Le fait, pour un assujetti agissant en tant que tel, d'exposer une dépense entraîne la naissance du droit à déduction, c'est-à-dire l'application du mécanisme des déductions.
2. Cependant, en pratique, ce droit prend naissance au moment où la TVA déductible devient exigible chez les fournisseurs redevables de cette taxe.
3. Une fois né, le droit à déduction reste acquis à l'assujetti. Ce droit peut, toutefois, faire l'objet de régularisations.
4. Pour qu'un droit à déduction soit ouvert à un assujetti au titre des biens et services qu'il utilise, il est impératif que ceux-ci présentent un lien direct et immédiat avec les opérations en aval ouvrant droit à déduction.

C. L'étendue du droit à déduction



Ainsi que nous venons de le voir, le droit à déduction :

- **prend naissance** dès lors qu'une dépense est supportée par un assujetti agissant en tant que tel ;
- **est ouvert** à cet assujetti s'il existe un lien direct et immédiat entre cette dépense et les opérations ouvrant droit à déduction qu'il réalise.

A ce stade, se pose la question de savoir quelle est l'étendue du droit à déduction.

Encore une fois, la jurisprudence communautaire nous donne un éclairage précieux en ce domaine. En effet, la Cour de justice a précisé dans plusieurs arrêts¹⁴⁴, que **l'étendue de la déduction initiale à laquelle un assujetti a droit en vertu de la sixième directive est déterminée par l'utilisation qui est faite des biens et services acquis.**

Il nous reste à étudier ce nouveau principe, ce qui nous conduira à examiner son impact en droit interne ainsi que les conditions de forme et de fond auxquelles est subordonné le droit à déduction.

L'attention est tout particulièrement appelée sur ce dernier point puisque de nouvelles règles issues du décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 doivent être mises en œuvre à compter du 1^{er} janvier 2008.

D'autant que le nouveau dispositif n'est pas neutre financièrement pour les établissements publics d'enseignement et de recherche, ainsi que nous le verrons.

1.

¹⁴⁴ Cf. les arrêts du 11/07/91, *Lennartz* (aff. C-97/90), du 15/01/98, *Ghent Coal Terminal* (aff. C-37/95) et du 08/06/00, *Brigitte Breitsohl* (aff. C-400/98).



L'étendue du droit à déduction est déterminée par l'utilisation des dépenses

Après avoir présenté le principe ressortant de la jurisprudence de la Cour de justice, nous examinerons son application en droit interne.

1.1 L'exposé du principe

Il apparaît, au vu des décisions de la Cour de justice¹⁴⁵, que **c'est la nature des opérations réalisées par un assujetti qui sous-tend l'étendue des droits à déduction ouverts au titre des dépenses exposées pour les besoins de leur réalisation.**

Concrètement, cela signifie :

- que la TVA grevant les biens et services acquis par un assujetti ne peut être intégralement déduite que si ceux-ci sont affectés exclusivement à la réalisation d'opérations taxées ou assimilées ;
- que, en revanche, la TVA ne peut être déduite que partiellement si les biens et services acquis sont utilisés concurremment pour les besoins d'opérations taxées ou assimilées et pour ceux d'opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction (**dépenses dites mixtes**).

Il y a lieu d'examiner les modalités de mise en œuvre pratiques de ce principe.

Pour ce faire, nous distinguerons le mécanisme applicable jusqu'au 31 décembre 2007 de celui à mettre en œuvre à compter du 1^{er} janvier 2008.

Toutefois, il convient à ce stade, dans un souci de confort pour le lecteur, de présenter d'ores et déjà les nouvelles modalités de déduction de la TVA initiale.

En effet, le décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 se caractérise par une nouvelle approche quant à la déductibilité de la TVA grevant une dépense.

Cela consiste en la **mise en place de trois coefficients dont le produit constitue le coefficient de déduction d'un bien ou d'un service**. Les deux premiers sont directement liés aux diverses activités d'une personne et aux dépenses utilisées pour les accomplir tandis que le troisième a pour objet de refléter l'état des dispositifs existants quant aux exclusions du droit à déduction.

Le cheminement à suivre est le suivant.

Le premier des coefficients est le **coefficient d'assujettissement (1)** prévu au II de l'article 206 nouveau de l'annexe II au CGI.

Il correspond à la proportion d'utilisation d'une dépense, **sans qu'il y ait lieu de distinguer les immobilisations des autres biens et services**, pour la réalisation d'opérations imposables, c'est-à-dire d'opérations placées dans le champ d'application de la TVA.

En d'autres termes, cela revient à déterminer l'affectation de chaque dépense en vue d'apprécier suivant quelle proportion celle-ci est utilisée pour ce type d'opérations et, le cas échéant, pour des opérations situées hors du champ d'application de la taxe, à l'avenant de la démarche à suivre en

¹⁴⁵ CJCE, arrêts du 11 juillet 1991, *Lennartz*, aff. C-97/90 et du 30 mars 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, aff. C- 184/04, point 39.

application des dispositions de l'article 207 bis de l'annexe II au CGI applicable jusqu'au 31 décembre 2007.

Mais à la différence de ces dispositions qui visent une situation avérée (réalisation concomitante d'opérations placées hors du champ d'application de la TVA et dans ce champ), le nouveau dispositif conduira à s'interroger systématiquement, pour les besoins le cas échéant de régularisations du droit à déduction, à raison de la dichotomie possible.

La valeur du coefficient d'assujettissement peut être égal à :

- **zéro** lorsque la dépense est utilisée exclusivement pour la réalisation d'opération(s) placée(s) hors du champ d'application de la TVA (absence de lien direct et immédiat avec des opérations taxées ; cf. supra) ;
- **1** si, au contraire, l'utilisation de la dépense concerne exclusivement des opérations situées dans le champ d'application de cet impôt ;
- **la proportion d'utilisation¹⁴⁶, déterminée sous la responsabilité de l'établissement concerné, de la dépense** pour toute dépense utilisée concurremment pour des opérations dont les unes sont placées hors du champ d'application de la TVA et les autres dans ce champ (dépenses dites mixtes).

Défini à l'article 206-III nouveau de l'annexe II au CGI, le deuxième coefficient s'intitule **coefficient de taxation (2)**.

Il s'attache au 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 comprise dans le coût des dépenses (sont concernés là encore tant les immobilisations que les autres biens et services) utilisées pour leur réalisation.

Autrement dit, il convient là aussi de donner une valeur à ce coefficient.

A nouveau, trois situations sont à distinguer sous réserve de la possibilité pour un assujetti de mettre en œuvre, le cas échéant, un coefficient de taxation forfaitaire (cf. le troisième tiret ci-dessous) pour l'ensemble des biens et services acquis (CGI, ann. II, art. 206. V. 1. 2° nouveau) :¹⁴⁷

- l'assujetti ne réalise que des opérations ouvrant droit à déduction (**assujetti redevable**) et dans ce cas le coefficient de taxation est égal à **1**, ce qui signifie que la TVA grevant les dépenses utilisées pour les besoins de ces opérations est potentiellement déductible dans sa totalité ;
- si, au contraire, seules des opérations n'ouvrant pas droit à déduction sont effectuées par l'**assujetti** (autrement dit il est **non-redevable**), le coefficient est **nul** et, partant, la TVA afférente aux dépenses qu'elles utilisent n'est pas déductible ;
- enfin, dans l'hypothèse où les deux catégories d'opérations sont réalisées (**assujetti redevable partiel**), il convient de déterminer la déductibilité de la TVA comprise dans le coût des dépenses utilisées concurremment par celles-ci à raison d'un **coefficient de taxation forfaitaire** calculé :
 - selon les mêmes modalités que celles qui étaient prévues dans l'ancien dispositif pour la règle du prorata (*CGI, ann. II, art. 212*) après la prise en compte des dernières modifications résultant de la jurisprudence (cf. les instructions publiées au *bulletin officiel des impôts* sous les références 3 A-1-06 et 3 A-7-06) ;
 - **mais en faisant abstraction, toutefois, au dénominateur du rapport déterminant le coefficient de taxation, des subventions non imposables¹⁴⁸. Par suite, ce**

¹⁴⁶ Pour la détermination la proportion d'utilisation, il peut être fait référence, par exemple, au temps d'utilisation, aux surfaces des locaux concernés.

¹⁴⁷ Une autorisation préalable de l'administration n'est pas nécessaire contrairement à ce que prévoit l'article 220 de l'annexe II au CGI applicable jusqu'au 31 décembre 2007.



coefficient de taxation des redevables partiels, tels que les établissements d'enseignement supérieur et de recherche, sera, à chiffre d'affaires comparables, plus élevé à compter de l'année 2008 que le pourcentage général de déduction calculé les années précédentes.

Prévu au IV de l'article 206 nouveau de l'annexe II au CGI, le troisième coefficient est destiné à traduire le sort d'un bien ou d'un service au regard des exclusions touchant le droit à déduction de la TVA.

En fonction de cette caractéristique, deux possibilités s'offraient pour le dénommer : coefficient d'exclusion ou coefficient d'admission. C'est ce dernier terme qui a été retenu.

Eu égard à sa vocation, le **coefficient d'admission (3)** est égal à 1 pour tout bien ou service ne faisant pas l'objet d'une exclusion.

Dans la situation inverse (exclusion totale), ce même coefficient a bien entendu une valeur zéro.

Entre ces pôles, le coefficient d'admission correspond à la proportion de TVA qu'un assujetti est autorisé à déduire à raison de la réglementation applicable. Ainsi, par exemple, il est égal à 0,8 pour le gazole utilisé par un véhicule de tourisme (*CGI, ann. II, art.206, IV, 4 nouveau*).

Le produit des trois coefficients décrits ci-dessus traduit le **coefficient de déduction (= 1x2x3)** d'un assujetti (*CGI, ann. II, art. 205 et 206, I nouveau*).

À l'instar des trois coefficients en question, ce dernier est arrondi, conformément aux dispositions du 2 du V de l'article 206 nouveau de l'annexe II au CGI, par excès à la deuxième décimale. Par exemple, un coefficient de 0,35382 est arrondi à 0,36.

1.2 Situation des assujettis ne réalisant que des opérations taxées ou assimilées

En principe, toute entreprise ayant pour objet social de ne réaliser que des opérations imposées à la TVA ou assimilées est autorisée à récupérer, dans les conditions de droit commun, la totalité de la TVA comprise dans le coût des dépenses utilisées pour les besoins de ces opérations.

Toutefois, la réglementation interne prévoit une **limitation du droit à déduction** quand bien même un bien ou un service est acquis par un assujetti ne réalisant que des opérations ouvrant droit à déduction. La TVA grevant la dépense ne peut pas alors être déduite.

Tel est le cas lorsque l'utilisation initiale d'un bien ou d'un service par un assujetti pour les besoins d'opérations étrangères à son activité professionnelle (acquisition bénéficiant personnellement à l'assujetti, aux membres de son personnel, services concernant des biens non affectés à l'exploitation ou encore constituant des libéralités ou des dépenses d'agrément) est supérieure à 90 % de son utilisation totale (règle dite du "90-10").

¹⁴⁸ Une lecture comparée de l'article 212, 1 de l'annexe II au CGI, dans sa rédaction actuelle, et du b du 1° du III de l'article 206 issu de l'article 1^{er} du décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 permettait d'avancer cela. En effet, il apparaît que toute référence aux subventions qui ne sont pas directement liées aux prix des opérations a disparu dans le second texte quant au chiffre d'affaires à prendre en compte au dénominateur du rapport déterminant le coefficient de taxation pour les dépenses mixtes. Cela dit, il faut bien avouer que le terrain avait été, si l'on peut dire, balisé au préalable (cf. Rép. min. n° 100682 à M. Bouin : JOAN Q, 9 janv. 2007, p. 272). L'instruction 3 D-1-07 conforte expressément cette lecture dans le cadre de sa présentation et au point 14, pénultième puce.

Il est considéré que, dans ce cas, n'est pas remplie **la condition de nécessité** posée à l'article 230 de l'annexe II au CGI, **suivant laquelle la TVA grevant des biens et services n'est déductible que si ceux-ci sont nécessaires à l'exploitation.**

Les dispositions de cet article constituent une **dérogation** à la sixième directive telle qu'interprétée par la CJCE.

En effet, selon la Cour, aussi minime soit l'affectation d'un bien ou d'un service à des opérations taxées, la TVA y afférente peut être déduite intégralement au moment de l'acquisition¹⁴⁹. Ce droit doit ensuite faire l'objet de régularisations (cf. infra « Les corrections du droit à déduction ») au fur et à mesure des utilisations qui sont sans rapport avec l'activité professionnelle.

La République française est autorisée à déroger à ce principe et à appliquer la règle du "90-10" sur le fondement d'une décision du Conseil des communautés européennes prise sur proposition de la Commission européenne (6ème directive, art. 27).

A cet effet, la République française a fait valoir que **l'appréciation de la condition de nécessité aux besoins de l'exploitation est une question de fait** pouvant donner lieu à des points de vue différents selon qu'on se place du côté de l'entreprise ou du côté de l'administration.

La dérogation présente l'avantage de limiter les litiges, d'éviter certaines fraudes fiscales et de simplifier la perception de la TVA.

PRECISION : Il est à noter que nonobstant le fait qu'il n'est pas possible de dégager des critères précis d'appréciation de la condition de nécessité, l'administration considère qu'il peut être fait référence, à titre de règle pratique, soit :

- à la définition des "besoins autres que ceux de l'entreprise" retenues en matière de LASM (besoins privés du personnel, de tiers ou plus généralement toutes dépenses étrangères à l'entreprise) ;
- à la notion de "dépense somptuaire" retenue en matière d'impôts directs.

La règle du « 90/10 » est expressément prévue par le décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 (CGI, ann.II, art. 206. IV 2 nouveau).

Dès lors qu'un bien ou un service n'est pas utilisé par un assujetti total à plus de 90 % à des fins étrangères à son exploitation professionnelle et n'entre pas dans le champ d'une exclusion (cf. infra 1.4), la mise en œuvre, à compter du 1^{er} janvier 2008, des nouvelles règles se traduit comme suit :

- coefficient d'assujettissement = 1
 - coefficient de taxation = 1
 - coefficient d'admission = 1
- } coefficient de déduction = 1 (1 x 1 x 1)

¹⁴⁹ Arrêt *Lenhartz* du 11/07/91, aff. C-97/90.

Le droit à déduction n'est pas subordonné dans son principe à une affectation exclusive aux besoins de l'exploitation. Mais ce droit ne peut être exercé qu'en proportion de l'utilisation professionnelle du bien ou du service. En pratique, si la TVA grevant un bien utilisé concurremment pour des opérations taxées et des opérations placées hors du champ d'application de la TVA peut être déduite à raison de critères physiques, le droit à déduction doit être exercé non pas intégralement mais en fonction de ces critères (par exemple, la TVA grevant un immeuble à usages mixtes doit être déduites au prorata des surfaces affectées aux opérations taxées par rapport aux surfaces utilisées pour les autres opérations).

Cf. également les arrêts du 8 mai 2003, *Seeling*, aff. C-269/00, point 41, du 14 juillet 2005, *Charles et Charles-Tijmens*, aff. C434/03, points 23, 24 et du 14 septembre 2006, *Hausgemeinschaft Jörg und stephanie Wollny*, aff. C72/05, points 21 et 22.



1.3 Situation des assujettis réalisant à la fois des opérations taxées ou assimilées et des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction

La situation que nous allons examiner ici est celle d'un **assujetti total redevable partiel (ci-après dénommé redevable partiel)**.

Cette notion ne doit pas être confondue avec celle de l'assujetti partiel, lequel réalise à la fois des opérations situées dans le champ d'application de la TVA et d'autres placées hors de ce champ d'application.

Nous ne nous attarderons pas sur cette dernière notion dès lors que les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche n'agissent pas comme des assujettis partiels¹⁵⁰, sauf exception (cf. supra la [1^{ère} partie, le nota du 1.3 du I « champ d'application »](#)).

Il conviendra de se reporter, en tant que de besoin, à l'instruction du 8 septembre 1994 de l'administration commentant les règles spécifiques applicables en ce domaine (publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 CA 94, numéro spécial).

Néanmoins, au regard du décret du 16 avril 2007 précité, il est précisé que pour ce qui concerne un bien ou un service utilisé :

- totalement pour la réalisation d'une opération située hors du champ d'application de la TVA, le coefficient d'assujettissement = 0
- concurremment pour la réalisation d'une opération placée hors du champ de la TVA et d'une autre figurant dans le champ de cet impôt, le coefficient d'assujettissement = clef de répartition déterminée sous la responsabilité de l'assujetti partiel concerné de sorte qu'elle soit représentative de la réalité de l'utilisation de la dépense. Assurément, le recours à la comptabilité analytique apparaît avec évidence ici.

Précision

Par décision du 13 mars 2008 ([Securenta, aff. C-437/06](#)), la Cour de justice des Communautés européennes a dit pour droit que la TVA grevant des dépenses supportées par un assujetti et utilisées concurremment pour la réalisation, au sens de cet impôt, d'activités économiques situées corrélativement dans son champ d'application et d'activités qui n'y sont pas placées, n'est potentiellement déductible, dans les conditions de droit commun, qu'à concurrence du montant de la taxe se rapportant à la première catégorie de dépenses. Pour opérer la distinction entre ces deux types de dépenses, dès lors qu'il n'existe pas dans le texte communautaire de référence (6^{ème} directive du 17 mai 1977 dont la refonte résulte de la [directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006](#)) de règles prévues en ce domaine, il appartient aux Etats membres, dans le cadre de leur pouvoir d'appréciation et en respectant le principe de neutralité fiscale sur lequel est fondé le système commun de TVA, d'établir des méthodes et des critères de ventilation appropriés de nature à refléter objectivement, pour chacune des activités concernées, la part d'imputation réelle des dépenses supportées en amont.

Le dispositif qui existe en France depuis plus de dix ans ([CGI, ann. II, art. 207 bis jusqu'au 31 décembre 2007 et art. 206 de la même annexe depuis le 1er janvier 2008](#)), reposant sur la détermination, par les assujettis partiels à la TVA, de clefs de répartition traduisant la proportion d'utilisation de biens et de services (cf. instruction fiscale n° 181 du 8 septembre 1994 publiée au

¹⁵⁰ Ainsi que cela est précisé au 1 de l'instruction de la Direction de la comptabilité publique n° 95-119-M9 du 6 novembre 1995.

Bulletin officiel des impôts sous la forme d'un numéro spécial 3 CA), s'inscrit pleinement dans le cadre ainsi défini par la Cour de justice.

En se plaçant maintenant dans le contexte universitaire, certains établissements sont, sans conteste, concernés par un tel dispositif sous-tendu par le principe d'affectation des dépenses. On peut citer, par exemple, ceux qui, parallèlement à l'accomplissement d'activités placées dans le champ d'application de la TVA (formations initiale et continue, prestations de recherche...), exercent des activités qui, elles, ne le sont pas, comme l'exploitation d'un musée ou encore d'un monument historique, voire, sous certaines conditions, d'un parc botanique, d'un zoo ou encore d'une crèche. A cet égard, le fait de disposer d'un système de comptabilité analytique ne peut que favoriser le calcul et la justification de clefs de répartition pertinentes et, partant, de corrélérer le droit à déduction de la TVA à la véritable utilisation des dépenses. Outre son intérêt indéniable quant à l'alimentation du système global de pilotage de tout établissement, le module propre à cette matière que comprend le [PGI SIFAC](#) apparaît, par conséquent, comme un outil dont l'utilité est réelle au regard de l'impact financier qui s'attache à la question de la déductibilité de la TVA.

Sujet qui ne se limite pas, du reste, à la dichotomie des activités situées dans le champ et hors du champ de la TVA puisque les EPSCP ayant créé statutairement un service d'activités industrielles et commerciales (SAIC) sont autorisés à appliquer, pour les dépenses dites mixtes qui sont liées à leurs activités économiques (donc placées dans le champ de l'impôt), un coefficient de taxation calculé à raison de critères physiques (cf. [l'instruction n° 02-027-M9 du 27 mars 2002 publiée au Bulletin officiel de la comptabilité publique, 3ème § du a\) du 2 du II](#)).

Revenons à la notion de redevable partiel. Il est rappelé qu'il s'agit d'un assujetti qui réalise exclusivement des opérations situées dans le champ d'application de la TVA dont certaines n'ouvrent pas droit à déduction. **Tel est le cas des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.**

Corrélativement, le droit à déduction est nul ou partiel selon que les dépenses sont utilisées, en tout ou partie, pour les besoins des opérations n'ouvrant pas droit à déduction (CGI, art. 271.II. 1. a contrario).

A cet égard, plusieurs règles sont susceptibles de s'appliquer. Il convient de les examiner dans un premier temps au regard du régime applicable jusqu'au 31 décembre 2007 puis, dans un second temps, à l'aune du décret n°2077-566 du 16 avril 2007 entrant en vigueur le 1^{er} janvier 2008.

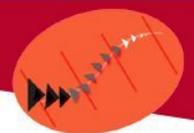
1.3.1 Présentation générale des règles de déduction pour les redevables partiels applicables jusqu'au 31 décembre 2007

Pour la détermination du montant de la TVA déductible, les redevables partiels doivent appliquer l'une ou l'autre des méthodes décrites ci-dessous.

La règle du pourcentage général de déduction

Le pourcentage général de déduction consiste en un **prorata financier** déterminé dans les conditions prévues à l'article 212 de l'annexe II au CGI.

Autrement dit, **le montant de la taxe déductible est calculé à raison d'une méthode forfaitaire** correspondant au calcul d'un pourcentage général de déduction (règle dite du prorata- [cf. infra, « cas pratique. Hypothèse 1 »](#) pour les modalités de calcul).



Exemple d'application de la règle du prorata :

un redevable, dont le pourcentage général de déduction est de 18 %, acquiert un bien d'équipement pour un prix hors taxe de 4 500 € et un montant de TVA correspondante égal à 882 € (prix HT : 4 500 € x 19,60%) :

la déduction susceptible d'être opérée est de : **158,76 €** (882 € X 18 %).

La constitution de secteurs d'activités distincts

La règle du pourcentage général de déduction peut laisser place à une autre règle lorsqu'un assujetti présentant la qualité de redevable partiel accomplit des activités distinctes au sens de la TVA.

En effet, dans ce cas, l'assujetti est tenu de constituer **des secteurs d'activités distincts** (CGI, ann. II, art. 213)¹⁵¹.

Par activités distinctes, il faut entendre qu'un établissement accomplit de façon cumulative :

- plusieurs activités économiques en ce qu'il est fait appel à des moyens d'exploitation différents (emploi de personnel distinct, utilisation d'investissements propres à chaque activité) ;
- des activités économiques non soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA (assujetti exerçant à la fois une activité taxée et une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction). Cette situation est celle des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.

Outre ce principe général, la sectorisation peut résulter de l'application de textes réglementaires particuliers.

Il en va ainsi, en particulier, pour l'activité de location d'immeubles nus à usage professionnel imposée à la TVA sur option (CGI, ann. II, art. 193).

A noter également que l'activité d'édition doit être érigée en un secteur d'activité distinct (cf. Documentation administrative, DB 3 L 432 n°5 (<http://doc.impots.gouv.fr/aida/documentationFiscale.html?collection=DB&niveau=3L432>) et le II.1.a de l'[instruction n° 02-027-M9 du 27 mars 2002](#) publiée au Bulletin officiel de la Comptabilité publique).

1.3.2 Application des règles de déduction pour les redevables partiels

La détermination de la TVA déductible conduit ou non à distinguer les immobilisations des autres biens et services selon que le redevable partiel applique la règle du pourcentage général de déduction ou constitue des secteurs d'activités distincts.

1.3.2.1 Montant du droit à déduction en cas d'application de la règle du prorata

Dans cette situation il y a lieu de différencier les immobilisations des autres biens et services.

Les immobilisations

Quelles que soient les conditions réelles d'utilisation des immobilisations, il est fait application d'un prorata financier (comme indiqué ci-dessus) à la TVA comprise dans leur coût.

¹⁵¹ Il s'agit d'une règle de droit qui s'impose aux assujettis et à l'administration. En outre, il est à noter que selon la doctrine administrative, les activités d'édition doivent être suivies, au regard de la TVA, dans un secteur distinct propre.

Biens autres que les immobilisations

S'agissant de la déductibilité de la TVA afférente aux biens autres que les immobilisations¹⁵² et les services¹⁵³ (BAIS), les assujettis redevables partiels **n'appliquent pas** la règle du pourcentage général de déduction. Ils doivent, en principe, faire application de **la règle de l'affectation** qui est posée à l'article 219 de l'annexe II au CGI.

Sur la base de cette règle de l'affectation, il résulte que :

- la déduction est totale si les biens ou services concourent exclusivement à la réalisation d'opérations taxées ou assimilées ;
- la déduction est nulle si les biens ou services concourent exclusivement à la réalisation d'opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction.

Cela étant, lorsque des BAIS ne peuvent pas être affectés précisément à l'une ou l'autre catégorie d'opérations (on parle alors de **dépenses mixtes**), c'est la règle du prorata qui doit être appliquée. Autrement dit, la déduction est partielle (application du pourcentage général de déduction) lorsque les dépenses (biens ou services) sont **utilisées concurremment** à la réalisation d'opérations dont les unes ouvrent droit à déduction et dont les autres ne sont pas de nature à ouvrir ce droit.

Il est à noter également que, par dérogation à la règle de l'affectation prévue à l'article 219 de l'annexe II au CGI, **les assujettis** ne réalisant pas exclusivement des opérations imposables ouvrant droit à déduction **peuvent, sur demande, être autorisés par l'administration à déterminer le montant de leurs droits à déduction à raison de la règle du prorata pour l'ensemble des BAIS affectés à ces opérations imposables** (CGI, ann. II, art. 220).

Cette autorisation, qui peut être sollicitée par simple demande sur papier libre, s'applique obligatoirement pendant une année civile entière ; elle est renouvelée par tacite reconduction sauf dénonciation par le redevable partiel ou par l'administration fiscale avant le 31 décembre de l'année considérée.

Ce dispositif ne peut faire échec à la constitution de secteurs distincts puisque celle-ci est de droit lorsqu'un assujetti exerce plusieurs activités économiques soumises à des dispositions différentes en matière de TVA.

1.3.2.2 Montant du droit à déduction en cas de constitution de secteurs distincts

Dans cette situation il y a lieu encore de distinguer les immobilisations des autres biens et services.

Les immobilisations

La règle de l'affectation à tel ou tel secteur d'activité, se substitue à la règle du prorata.

On tient compte alors des conditions réelles d'utilisation des immobilisations et on évite les inconvénients liés à une déduction forfaitaire, contrairement à ce qui se passe lorsqu'il est fait application de la règle du prorata.

¹⁵² Il s'agit, notamment, des biens qui, dans la comptabilité des entreprises, doivent figurer parmi les comptes de charges (marchandises, matières premières, les combustibles et l'énergie électrique, etc. ainsi que certains matériels de faible valeur dont la valeur unitaire HT n'excède pas 800 €).

¹⁵³ Il s'agit des services divers utilisés pour les besoins de l'exploitation (locations et charges locatives, services d'entretien et de réparation, frais de transport, etc.).



La déductibilité de la TVA grevant les immobilisations s'apprécie donc à raison de leur affectation à tel ou tel secteur d'activité.

- Si elles sont affectées à un secteur comprenant exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction, la TVA est déductible en totalité.
- Si elles sont affectées à un secteur comprenant exclusivement des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la TVA n'est pas déductible.

Cela étant, si les immobilisations ne peuvent être affectées à l'un ou l'autre des secteurs constitués (on parle alors d'**immobilisations mixtes**), c'est la règle du pourcentage général de déduction, telle que décrite ci-dessus (cf. supra 1.3.1) qui s'applique.

Autrement dit, la TVA est déductible à raison du pourcentage général de déduction de l'assujetti, tenant **compte de l'ensemble du chiffre d'affaires de celui-ci**, tous secteurs confondus.

La quotité des droits à déduction déterminée dans ces conditions peut être mentionnée sur un imprimé spécifique, portant la référence 3310 ter, à joindre à l'appui de la déclaration de TVA CA3.

Enfin, quand bien même les établissements d'enseignement supérieur et de recherche ne sont pas concernés par cette situation, il convient de préciser que pour les immobilisations **affectées à un secteur comprenant des opérations ouvrant et n'ouvrant pas droit à déduction** (immobilisations mixtes au sein d'un secteur), **la TVA est déductible à raison du pourcentage de déduction propre au secteur**, calculé en fonction du chiffre d'affaires de ce secteur.

Les BAIS

En cas de constitution de secteurs d'activités distincts, les règles décrites ci-dessus pour les immobilisations sont applicables. Les assujettis redevables partiels doivent, en principe, faire application de **la règle de l'affectation** qui est posée à l'article 219 de l'annexe II au CGI.

Il s'ensuit que :

- la **déduction est totale** si les biens ou services sont affectés **exclusivement** au secteur d'activité regroupant les **opérations taxées ou assimilées** ;
- la déduction est nulle si les biens ou services sont affectés **exclusivement** au secteur d'activité regroupant les **opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction** ;
- la déduction est partielle, à raison de la **règle du prorata** (application du pourcentage général de déduction de l'assujetti intéressé), si les biens ou services sont **utilisés concurremment** à la réalisation d'opérations dont les unes ouvrent droit à déduction et les autres ne sont pas de nature à ouvrir ce droit, c'est-à-dire, si les biens ou services ne peuvent pas être affectés à l'un ou l'autre de ces secteurs d'activités distincts.

1.3.2 les règles de déduction pour les établissements d'enseignement supérieur et de recherche

1.3.2.1 La sectorisation et son articulation avec la règle du prorata

Les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche appartiennent, au sens de la TVA, à la catégorie des « assujettis redevables partiels » et doivent appliquer les règles décrites ci-dessus. En effet, si leurs activités sont dans leur ensemble, sous réserve du cas particulier de certaines exploitations (musée, monument historique et le cas échéant, parc botanique ou

zoologique¹⁵⁴), placées dans le champ d'application de cet impôt, toutes ne sont pas soumises au même régime. Celles qui concernent la formation initiale et la formation professionnelle continue sont exonérées de TVA tandis que celles qui sont réalisées à des fins commerciales sont taxées.

Autrement dit, lesdits établissements exercent plusieurs types d'activités économiques qui ne sont pas soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA.

L'article 213 de l'annexe II au code général des impôts (CGI) prévoit dans ce cas que tout EPSCP, comme du reste tout assujéti à la TVA placé dans la même situation, doit, sur le plan des principes, mettre en œuvre la règle de la sectorisation. Cette règle est de droit, c'est-à-dire que, sauf cas exceptionnel, elle s'impose à l'administration et aux établissements.

Cela étant, **la constitution de secteurs d'activités distincts n'entraîne pas automatiquement la suppression de la règle du prorata**. Celle-ci peut, en effet, trouver à s'appliquer lorsque des dépenses ne peuvent pas être affectées précisément à l'un ou l'autre des secteurs érigés, situation fréquente pour les EPSCP.

Bref, **les deux règles peuvent coexister et pour ce qui concerne les EPSCP, il n'est pas déraisonnable d'avancer, eu égard aux missions qui leur sont dévolues par le code de l'éducation** (art. L. 123-3 : formation initiale et continue, recherche scientifique ainsi que valorisation de ses résultats...), que ces deux règles sont, quasiment toujours en pratique, couplées.

Enfin, à titre exceptionnel, la règle du prorata peut se substituer à la règle de la sectorisation et, le cas échéant, les EPSCP peuvent bénéficier d'une règle particulière en cas de création d'un Secteur d'Activités Industrielles et Commerciales (SAIC).

1.3.2.1.1 La constitution de secteurs d'activités distincts est de droit

Il convient de rappeler tout d'abord, qu'accomplir des activités économiques différentes signifie qu'il faut à la fois :

- faire appel à des moyens d'exploitation différents (emploi de personnel distinct, utilisation d'investissements propres à chaque activité) ;
- et se trouver en présence d'activités relevant de règles différentes au regard de la TVA.

Tel est le cas lorsque sont accomplies :

- d'une part des activités exonérées (*elles ne donnent lieu à aucune collecte de TVA sur le chiffre d'affaires y afférent*) sans ouvrir droit à déduction de la TVA comprise dans le coût des dépenses s'y rapportant ;
- et d'autre part, des activités taxées (*elles conduisent au contraire à collecter de la TVA sur le chiffre d'affaires qu'elles dégagent ou bénéficient d'une exonération propre aux règles de territorialité*) et autorisant, sous conditions, la déduction de la TVA grevant les dépenses nécessaires à leur réalisation.

Ajoutons que le caractère impératif de l'application du régime des secteurs d'activités distincts répond à un souci d'équité et de neutralité fiscale s'attachant à la TVA.

¹⁵⁴ Cf. [supra la 1^{ère} partie, le 1.3 du A.](#)



En effet, en écartant une application systématique du pourcentage général de déduction, ce régime de la sectorisation permet d'éviter pour un redevable partiel de cet impôt :

- des droits à déduction exagérés au titre d'immobilisations affectées exclusivement à une activité exonérée ;
- ou, au contraire, une limitation de droits à déduction pour des immobilisations faisant l'objet, peu ou prou, d'une utilisation réelle pour les besoins d'une activité taxée.

Ces précisions liminaires apportées, reste à se poser la question de savoir en quoi consiste concrètement la règle de la sectorisation.

Il s'agit de suivre séparément, au sein de la comptabilité de l'établissement les données propres à chacun des secteurs distincts créés au titre des différentes natures d'activités exercées (acquisitions de biens ou de services, cessions des immobilisations et transferts de ces biens entre secteurs). Ces secteurs vont donc permettre à l'établissement d'isoler des catégories d'opérations relevant d'un même régime de TVA (exonérées ou taxées).

Compte tenu de ce qui précède, deux secteurs, au minimum, doivent être constitués¹⁵⁵ :

- celui regroupant les opérations exonérées ;
- et celui regroupant les opérations taxées.

En pratique, cette sectorisation signifie pour les EPSCP que le chiffre d'affaires dégagé tout comme les dépenses exposées doivent être affectées distinctement à l'un ou l'autre des secteurs constitués. La logique de cette séparation se comprend aisément puisque, par construction, des règles de TVA distinctes s'appliquent à chacun des secteurs. Il est donc nécessaire de les identifier précisément. Cela ne pose a priori pas de difficulté pour l'affectation du chiffre d'affaires propre à chaque activité puisqu'il s'agit de prendre en compte le prix perçu auprès des clients au titre de chacune des opérations réalisées, en distinguant celles qui sont commerciales de celles qui ne le sont pas. La ligne de partage s'impose d'elle-même dès lors qu'un seul prix est réclamé au titre d'une opération.

Il en va différemment pour les dépenses. En effet, certaines peuvent être certes affectées sans ambiguïtés à une nature d'opération (dépenses exclusives). Mais, d'autres, en revanche, concourent à la fois à la réalisation d'opérations exonérées et d'opérations taxées et ne peuvent pas, par conséquent, être affectées à un secteur. **Ces dernières dépenses sont qualifiées de mixtes** car elles sont consommées par les opérations conduites dans les différents secteurs (cf. supra).

Assurément, disposer d'un système de comptabilité analytique ne peut que faciliter le respect des obligations fiscales du suivi des dépenses.

Une illustration de la distinction à opérer entre les dépenses peut être fournie à travers un exemple. Ainsi, prenons certaines dépenses nécessaires à la réalisation d'un contrat d'études conclu par une université dans le cadre duquel celle-ci va devoir, pour satisfaire ses obligations vis à vis du cocontractant :

- acquérir un ouvrage ;
- envoyer en mission un agent ;

¹⁵⁵ Dans le cas où des locaux nus à usage professionnel sont donnés en location, un secteur distinct propre à cette activité doit être constitué (CGI, ann. II, art. 193). Il en est de même lorsqu'un établissement exerce une activité éditoriale (Cf. le a) du 1 du II de la fiche DGI annexée à la circulaire n° 02-027-M9 du 27 mars 2002 publiée au bulletin officiel de la comptabilité publique).

- faire fonctionner des appareillages sans affectation distincte entre le secteur exonéré et le secteur taxé.

Les dépenses correspondant au a) et au b) sont considérées comme des dépenses exclusives car elles peuvent être rattachées directement à la réalisation du contrat signé correspondant à une opération relevant du secteur d'activités taxées, et se traduisant par une facturation avec collecte de TVA en raison de l'existence d'un lien direct (avantage individuel au profit du cocontractant et prix versé par ce dernier en relation avec ledit avantage ; cf. supra le [1.2 du I du A de la 1^{ère} partie](#)).

En revanche, les frais de fonctionnement de l'appareillage de même que son coût d'amortissement ne sont pas rattachables exclusivement à ce contrat puisque dès son acquisition l'établissement concerné destine également ce matériel à la réalisation d'opérations exonérées (dans le cadre de travaux pratiques d'enseignement par exemple). Mais on pourrait aussi citer comme dépenses mixtes, les dépenses d'entretien des locaux dans lesquels cette étude va être menée, les dépenses d'électricité permettant de faire fonctionner l'appareil ou d'éclairer le local, les dépenses de chauffage ou d'entretien du bâtiment, les dépenses générées par le fonctionnement des services de gestion et d'environnement tels les services administratifs centraux ou encore la composante de rattachement de l'opération, etc.

Le régime du droit à déduction pour ces dépenses mixtes est particulier. En effet, de même qu'elles ne peuvent pas ouvrir droit à déduction totale de la TVA puisqu'elles ne sont pas consommées exclusivement pour des opérations taxées, de même **elles ne doivent pas, à l'inverse, exclure tout droit à déduction puisqu'elles ne sont pas consommées exclusivement pour la réalisation d'opérations exonérées.**

Pour les dépenses mixtes, c'est donc un droit à déduction partiel qui est ouvert pour l'établissement. Ce droit ne concerne qu'une quote-part du montant de la TVA grevant les dépenses mixtes, laquelle, en dépit de la constitution de secteurs d'activités distincts, se détermine sur la base du pourcentage général de déduction, lequel correspond à un prorata financier *sous réserve, en cas de création d'un service d'activités industrielles et commerciales (SAIC), de la possibilité d'utiliser un prorata physique* ([cf. infra](#)).

1.3.2.1.2 La mise en œuvre de la règle du prorata en cas de sectorisation

Un assujetti redevable partiel¹⁵⁶ supportant des dépenses mixtes dispose obligatoirement, comme on vient de le voir, d'un pourcentage général de déduction (à articuler, le cas échéant, avec un prorata physique en cas de création d'un SAIC statutaire) quand bien même il a constitué des secteurs d'activités distincts. Par voie de conséquence, un établissement d'enseignement supérieur et de recherche relevant de la catégorie des assujettis redevable partiel et placé dans cette situation doit appliquer un tel pourcentage au titre de ses dépenses revêtant un caractère mixte.

¹⁵⁶ Personne ne réalisant que des activités situées dans le champ d'application de la TVA ; cependant, une ou plusieurs d'entre elles comprennent des opérations dispensées de cet impôt avec pour corollaire l'impossibilité d'exercer un droit à déduction. Les EPSCP sont placés dans cette situation.



Au demeurant, les dépenses mixtes telles que celles qui sont mentionnées ci-dessus, peuvent être regardées, à l'aune de la jurisprudence dégagée par la Cour de justice des Communautés européennes¹⁵⁷, comme des **frais généraux** de l'université en ce qu'elles entretiennent un lien direct et immédiat avec l'ensemble de ses activités.

A ce titre, il est présumé que ces dépenses font partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées de l'université (cf. supra le 1 du A de la 2^{ème} partie).

Il est rappelé que les **frais généraux ne doivent pas être confondus avec les frais supportés spécifiquement pour la réalisation d'une opération autonome au sens de la TVA. En effet, dans ce dernier cas, si l'opération n'est pas taxée, aucun droit à déduction de la TVA grevant les frais propres à cette opération ne peut être exercé**¹⁵⁸.

Tel pourrait être le cas des dépenses supportées par le service central en charge de la scolarité dont l'activité est exclusivement affectée à l'enseignement, lequel relève du secteur distincts d'activités regroupant les opérations exonérées de TVA de l'université concernée.

❑ Cas pratique

Différents cas de figure peuvent se présenter pour un EPSCP au regard de ses dépenses mixtes.

Afin d'illustrer l'articulation de la sectorisation à opérer dans l'établissement avec la mise en œuvre du pourcentage général de déduction, il paraît opportun de s'appuyer sur un cas pratique.

Descriptif de la situation :

L'université de France est un établissement pluridisciplinaire qui délivre un enseignement dans les matières suivantes : sciences exactes et naturelles, droit, lettres et sciences humaines, sciences et techniques des activités physiques et sportives (STAPS), médecine, génie civil (IUT). L'établissement en plus de ces missions de formation initiale assure une activité de formation continue. Les activités de recherche concernent tant des travaux de recherche fondamentale que la recherche appliquée. Sont réalisées en matière de valorisation de la recherche des prestations de services : analyses, études, test, mises au point de procédé, dépôt de brevets, ...

L'établissement dispose bien évidemment de services communs tels le service commun de documentation, le service universitaire des activités physiques et sportives (SUAPS), la médecine préventive ou les services généraux (services techniques, services du personnel, scolarité...). Les services généraux, quant à eux, gèrent entre autres activités, les charges communes de l'établissement : la maintenance des bâtiments, les dépenses de viabilisation (électricité, eau, chauffage).

Dans le domaine de la gestion de la TVA, l'établissement, en assurant ces différentes natures d'activités, doit effectuer un choix d'organisation selon la situation dans laquelle il se trouve placé :

¹⁵⁷ Arrêts du 6 avril 1995, *BLP Group*, aff. C-4/94, point 25 et du 8 juin 2000 *Midland Bank*, aff. C-98/98, point 31.

¹⁵⁸ Cette distinction apparaît clairement dans l'arrêt *BLP Group* de la CJCE (points 26 et 27) : les frais généraux ne recouvrent que les biens et services acquis qui ne peuvent pas être affectés précisément à une opération tout en participant à l'activité générale de l'entreprise et ils diffèrent nécessairement des frais exposés spécifiquement pour la réalisation d'une opération particulière (cession de parts en l'espèce). Bien entendu, lorsque cette dernière opération n'est pas taxée, aucun droit à déduction ne peut être ouvert au titre des dépenses supportées pour sa réalisation.

- 1^{ère} hypothèse : l'établissement applique la règle de droit et sectorise son activité ;
- 2^{ème} hypothèse : l'établissement sectorise son activité et crée un SAIC ;
- 3^{ème} hypothèse : l'établissement n'est pas en mesure de sectoriser son activité.

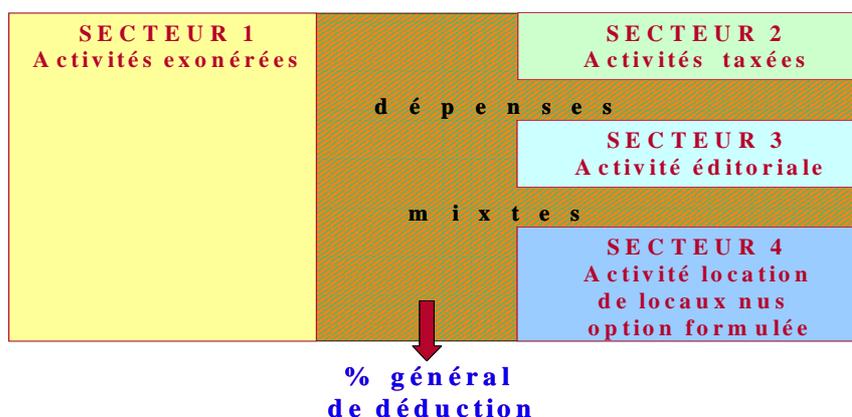
Hypothèse 1 - L'établissement est en mesure de sectoriser ses activités

Comme indiqué plus haut, un assujéti présentant la qualité de redevable partiel accomplissant des activités distinctes au sens de la TVA (pluralité d'activités économiques soumises à des règles de TVA distinctes) est tenu de constituer **des secteurs d'activités distincts** (CGI, ann. II, art. 213).

Tel est le cas des universités.

Le schéma ci-dessous représente le découpage des activités de l'établissement nécessaire pour suivre leur régime en matière de TVA.

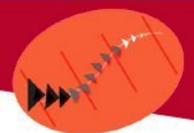
- le secteur 1 est constitué au titre des activités de formation (initiale et continue) ;
- le secteur 2 est constitué au titre des activités de valorisation de la recherche ;
- le secteur 3 est créé si l'université accomplit des activités éditoriales (cf. le II de la fiche annexée à l'instruction du 27 mars 2002 précitée et doc. Adm., feuillet 3 L 432, n° 5 <http://doc1.impots.gouv.fr/aida/Apw.fcgi?FILE=Index.html> et « créer un lien ») ;
- le secteur 4 est constitué si l'université accomplit une activité de location de locaux nus à usage professionnel (sur ce point, cf. le dossier « Valorisation » sur le site de l'Amue) et formule l'option prévue à l'article 260.2° du code général des impôts (CGI, ann. II, art. 193).



Les dépenses mixtes sont celles qui concourent à la réalisation d'activités menées dans au moins deux des secteurs identifiés.

Le droit à déduction de la TVA grevant les dépenses exposées par l'établissement pourra être exercé dans les conditions suivantes :

- dans le secteur 1 : aucun droit à déduction ;
- dans le secteur 2 : droit à déduction intégral sous respect des conditions de droit commun ([lien direct et immédiat : dépenses utilisées au titre d'une opération taxée](#)) ;
- dans le secteur 3 : droit à déduction intégral sous respect des conditions de droit commun ([lien direct et immédiat : dépenses utilisées au titre d'une opération taxée](#)) ;
- dans le secteur 4 : droit à déduction intégral sous respect des conditions de droit commun ([lien direct et immédiat : dépenses utilisées au titre d'une opération taxée](#)).



S'agissant des dépenses mixtes, c'est le pourcentage général de déduction qui permet de calculer le montant de la TVA déductible, **sous réserve des dépenses de cette nature utilisées concurremment pour les besoins de secteurs regroupant exclusivement des opérations taxées.**

En l'occurrence, le droit à déduction concernant les dépenses mixtes s'exerce dans les conditions suivantes :

droit à déduction intégral, dans les conditions de droit commun ([lien direct et immédiat : dépenses utilisées au titre d'une opération taxée](#)), lorsque des dépenses sont utilisées concurremment pour les besoins de secteurs constitués au titre d'opérations taxées (secteurs 2, 3 et 4).

application du pourcentage de déduction pour déterminer la TVA déductible au titre des dépenses utilisées concurremment pour les besoins de secteurs regroupant des opérations taxées (secteur 2 et/ou 3, et/ou 4) et du secteur constitué pour les opérations exonérées (secteur 1) ;

Le prorata résulte du rapport entre :

- au numérateur : le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent à des opérations ouvrant droit à déduction, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations,
- et, au dénominateur : le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent à l'ensemble des opérations réalisées et des subventions, y compris celles qui ne sont pas directement liées au prix de ces opérations.

Le pourcentage obtenu est arrondi à l'unité immédiatement supérieure (CGI, ann. II, art. 212). Par exemple, il est possible de retenir un prorata de 7 % si le calcul donne 6,01 %.

La base de calcul est donc le chiffre d'affaires de l'établissement, non pas au sens de la comptabilité c'est-à-dire tel qu'il apparaît au compte de résultat de l'établissement mais tel qu'il peut être déterminé sur la base **des « recettes¹⁵⁹ » de l'établissement enregistrées au cours de l'exercice écoulé** figurant par exemple dans le cadre 3 du compte financier de l'établissement. En effet, le calcul intègre non seulement les prestations de services mais aussi les subventions de fonctionnement¹⁶⁰.

La mise en œuvre du pourcentage général de déduction est assez simple dans son principe. Lors de l'enregistrement d'une dépense mixte, une fraction de la TVA grevant cette dépense est déductible. Le montant de cette fraction est déterminé par l'application du pourcentage au montant de la TVA comprise dans le coût de la dépense concernée.

Ainsi, par exemple, supposons que l'université de France enregistre une facture d'entretien du bâtiment (changement des portes d'accès) dans lequel se trouvent les laboratoires de l'UFR de sciences exactes et naturelles. Au sein de ces laboratoires, des activités relevant des secteurs des activités taxées et exonérées sont menées. La facture s'élève à 1.196 euros TTC soit un montant hors taxes de 1.000 euros et un montant de TVA de 196 euros.

Cette dépense relève de la catégorie des dépenses mixtes puisqu'elle concourt de façon indirecte tant à la réalisation d'opérations taxées que d'opérations exonérées et ce, quelles que soient les conditions réelles d'utilisation de la dépense par l'une ou l'autre de ces deux types de dépenses.

¹⁵⁹ Le terme « recettes » est exclusivement utilisé à des fins pédagogiques puisque depuis l'affaire *SOFITAM ex SATAM* (CJCE, aff. C-333/91, arrêt du 22 juin 1993), on sait que seules les opérations situées dans le champ d'application de la TVA sont prises en compte pour le calcul du prorata et qu'on ne parle plus depuis lors de recettes mais de chiffre d'affaires (CGI, ann. II, art. 212).

¹⁶⁰ En revanche, les subventions d'équipement sont exclues du rapport déterminant le pourcentage de déduction.

A ce titre, une fraction du montant de la taxe va pouvoir être déduite.

Si l'établissement a un pourcentage général de déduction de 10%, le calcul suivant sera opéré :

Montant TVA	X pourcentage général de déduction	= montant TVA déductible
196	10%	19,60
	montant TVA non déductible	176,40

Le coût budgétaire (montant des crédits consommés) de cette dépense sera donc de :

Montant HT	montant TVA non déductible	Coût budgétaire
1.000	176,40	1 176,40

Il faut également préciser que même si le service général qui supporte sur son budget cette dépense n'est pas recensé comme un service figurant dans le secteur des activités taxées, un droit à déduction peut être exercé dans les conditions exposées ci-dessus.

On le constate, il est essentiel pour tout établissement public d'enseignement supérieur et de recherche de mettre en œuvre la règle du prorata puisque celle-ci se traduit par un avantage financier en autorisant une déduction partielle de TVA au titre des dépenses mixtes, d'autant plus que ces dernières sont, en général, loin d'être négligeables pour ce type d'établissement.

Les tableaux figurant ci-dessous recensent d'une part les caractéristiques des composants du numérateur et d'autre part les éléments essentiels ayant trait au dénominateur du rapport déterminant le pourcentage général de déduction.

Base de calcul : chiffre d'affaires de l'exercice écoulé

Détermination du numérateur	
à intégrer dans le calcul	à exclure du calcul
<p>Montant total du chiffre d'affaires des opérations ouvrant droit à déduction (taxées) ainsi que les subventions complément du prix d'opérations ouvrant droit à déduction</p>	<ul style="list-style-type: none"> - opérations hors champ TVA - cession de biens d'investissement corporels ou incorporels - avance remboursable en cas de succès - subvention d'équipement - crédits du CPER - LASM biens immobilisés - aide destinée à financer des frais de personnel
<p>C'est-à-dire :</p> <ul style="list-style-type: none"> - prestations de services - livraisons de biens meubles corporels - véritable prestation de services au profit d'un organisme communautaire non assujetti (relevant de l'article 259 B du CGI) - y compris les subventions complément de prix d'origine nationale et communautaire (ces dernières subventions ne sont pas à soumettre à la TVA : cf. la 3^{ème} partie) 	

1 ex. : dons et legs



Base de calcul : chiffre d'affaires de l'exercice écoulé

Détermination du dénominateur

à intégrer dans le calcul

Montant total du chiffre d'affaires de **l'ensemble des opérations de l'établissement**

C'est-à-dire :

- chiffre d'affaires et subventions complément de prix figurant au numérateur
- chiffre d'affaires afférent aux opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction
- subventions non taxable sous réserve des subventions de ce type d'origine communautaire (véritables subventions)

à exclure du calcul

- opérations hors champ TVA
- cession de biens d'investissement corporels ou incorporels
- avance remboursable en cas de succès
- subvention d'équipement
- crédits du CPER
- LASM biens immobilisés
- aide destinée à financer des frais de personnel
- crédit heures complémentaires notifié
- subvention émanant d'un organisme communautaire
- opérations financières et immobilières accessoires

Précisions :

1- Les prestations de services à soi-même et les livraisons à soi-même de biens autres qu'immobilisations taxables doivent être mentionnées au numérateur et au dénominateur du pourcentage de déduction (Instruction du 8 septembre 1994, n° 132 ; Doc. adm. 3 D-1711, n° 5).

2- Remboursements de débours

Sont exclues du rapport dont découle le prorata les sommes correspondant aux remboursements de débours effectués **pour le compte de tiers et exclus de la base d'imposition** en application de l'article 267-II-2° du CGI (Instruction fiscale du 8 septembre 1994, 3 CA-94, n° 140 ; Doc. adm. 3 D-1711 n° 12).

3- Encaissement de sommes pour le compte d'un tiers

N'ont pas à être prises en compte pour le calcul du prorata les recettes encaissées pour le compte d'un tiers afin de lui être reversées. (Instruction fiscale du 8 septembre 1994, 3 CA-94, n° 140 ; Doc. adm. 3 D-1711 n° 12, 2 novembre 1996).

4- Crédits d'heures supplémentaires

L'absence d'impact du montant correspondant sur le calcul du prorata résulte d'une décision du service de la législation fiscale portée à la connaissance de la direction de la comptabilité publique par note en date du 19 janvier 1994 (cf. l'annexe 1 à l'instruction n° 94-014-M9 du 8 février 1994 : <http://www.amue.fr/finances/metier/valorisation/fiscalite-applicable-aux-epsdp/tva/corpus-juridique/>).

5 –Aides à l'emploi et aides rattachées à un CPER

Il est admis par l'administration fiscale que les aides à l'emploi revêtent le caractère de **subventions à caractère exceptionnel** et que, partant, leur montant ne soit pas inscrit au dénominateur du prorata (cf. en ce sens, l'instruction fiscale du 8 septembre 1994, 3 CA 94, n° 147 et l'instruction du 5 juin 1996 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 B-1-96).

La même solution est retenue pour les aides octroyées dans le cadre de contrats de plan État/Régions (n°147 également de l'instruction du 8 septembre 1994 précitée).

6- Subventions versées globalement à un établissement ayant sectorisé ses activités

Il paraît raisonnable de considérer que la qualité de redevable partiel de la TVA d'un EPSCP assujetti à cet impôt s'apprécie par secteurs d'activités distincts constitués.

Par suite, lorsqu'au sein d'un secteur distinct, ne sont accomplies que des opérations taxées, la règle du prorata ne peut pas être mise en œuvre au titre de ce secteur.

7- Produits financiers placés hors du champ d'application de la TVA

Seuls les paiements perçus par un assujetti agissant en tant que tel, qui constituent donc la contrepartie d'une opération ou d'une activité économique, entrent dans le champ d'application de la TVA. Tel n'est pas le cas lorsqu'ils résultent du simple exercice de la propriété, ou si l'on préfère, s'ils sont obtenus dans les mêmes conditions qu'un particulier, c'est-à-dire lorsque les opérations réalisées n'ont pas pour objet l'exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence (arrêt du 22 juin 1993, *Sofitam*, aff. C-333/91, point 13, du 11 juillet 1996 ; *Régie dauphinoise*, aff. C-306/94, point 17, du 14 novembre 2000 ; *Floridienne SA et Berginvest SA*, aff. C-142/99, point 26 et du 29 avril 2004 ; *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA- EDM*, aff. C-77/01, point 49)¹⁶¹.

Par suite, ne confère pas la qualité d'assujetti les opérations suivantes - donnant lieu à la perception de produits financiers - dès lors qu'elles doivent être considérées comme des **actes de simple gestion patrimoniale** et que, partant, elles ne constituent pas, en elles-mêmes, une activité économique au sens de la 6^{ème} directive et **ne sont donc pas situées dans le champ d'application de la TVA**¹⁶² :

1°) la perception de dividendes (CJCE, arrêts du 20 juin 1991, *Polysar Investments Netherlands BV*, aff. C-60/90, points 13 et 17, du 22 juin 1993, *Sofitam*, aff. C-333/91, point 12 et du 14 novembre 2000, *Floridienne SA et Berginvest SA*, aff. C-142/99, points 22 et 23¹⁶³). Selon la CJCE, les dividendes représentent, par leur nature même, le fruit de la participation dans une société et résultent de la simple propriété de ce bien. En effet, le montant du dividende dépendant d'un aléa et le droit à ce dividende étant fonction de la détention de participations, il n'existe pas entre le dividende et une

¹⁶¹ En revanche, **ne sont pas exclus** du champ d'application de la TVA, car ne résultant pas de la simple propriété d'un bien, les intérêts perçus en contrepartie d'une mise à disposition d'un capital au profit d'un tiers (arrêt du 11 juillet 1996, *Régie dauphinoise*, aff. C-306/94, point 17 – en l'occurrence, perception par un syndic d'immeubles d'intérêts en rémunération de placements, effectués pour son propre compte, de fonds versés par des tiers - et arrêt 29 avril 2004, *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA- EDM*, point 69 – intérêts versés à une entreprise en rémunération de dépôts bancaires ou de placements dans des titres, tels que des bons du Trésor ou des certificats de dépôt -). Autrement dit, **une entreprise agit en tant qu'assujetti lorsqu'elle utilise des fonds faisant partie de son patrimoine** (*EDM*, point 69).

Aussi, l'octroi annuel par un holding de prêts rémunérés aux sociétés dans lesquelles il détient une participation ainsi que les placements de celui-ci dans des dépôts bancaires ou dans des titres, tels que des bons du Trésor ou des certificats de dépôt, constituent des activités placées dans le champ d'application de la TVA (*EDM*, point 70). Toutefois, de telles opérations sont exonérées de TVA en vertu de l'article 13, B, sous d), points 1 et 5, de la 6^{ème} directive (*EDM*, point 71).

¹⁶² Cf. l'instruction n°2 du 10 janvier 2006 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-1-06.

¹⁶³ La circonstance qu'un holding s'immisce dans la gestion de ses filiales, c'est-à-dire qu'il leur fournisse des services de gestion, tels que des services administratifs, comptables et informatiques, et qu'il soit assujetti à la TVA à ce titre en tant qu'il réalise une activité économique, est inopérant dans la mesure où il n'existe pas de lien direct entre la perception des dividendes et des intérêts et ces prestations de services.

Pour être considérée comme une activité économique, il est nécessaire que l'opération consistant à mettre à disposition de ses filiales un capital ne se limite pas à gérer un portefeuille d'investissement à l'instar d'un investisseur privé, qu'elle soit effectuée dans le cadre d'un objectif d'entreprise ou dans un but commercial, caractérisé notamment par un souci de rentabilisation des capitaux investis (*Floridienne SA et Berginvest SA*, point 28).



prestation de services, même fournie par un actionnaire qui reçoit ce dividende, de lien nécessaire pour que celui-ci puisse constituer la contrepartie desdits services ;

2°) les produits provenant de la détention d'obligations par une entreprise (arrêt du 6 février 1997, *Harnas et Helm*, aff. C-80/95, point 20) ;

3°) l'achat et la vente d'actions et de titres négociables, tels que des participations dans des fonds d'investissement. L'entreprise concernée doit être regardée comme se limitant à gérer un portefeuille d'investissements à l'instar d'un investisseur privé (arrêt du 20 juin 1996, *Wellcome Trust*, aff. C-155/94, points 36 et 37 – trust gérant un patrimoine qu'il détient et qui est constitué en partie de sa participation dans une fondation caritative et dont l'activité consiste essentiellement dans l'acquisition et la cession d'actions en vue de maximiser les dividendes ou les rendements du capital destinés à encourager la recherche médicale -, *EDM*, points 60 62 et 80) ;

4°) placements dans des fonds d'investissement (*Régie dauphinoise*, points 16 et 17). Ces placements ne constituent pas des prestations de services « effectuées à titre onéreux », au sens de l'article 2, point 1 de la 6^{ème} directive¹⁶⁴ (arrêt du 29/04/2004, *EDM*, point 63).

Nota : L'attention est spécialement appelée sur l'impossibilité de déduire la TVA grevant des dépenses exposées à l'occasion d'une cession de titres puisqu'une telle opération est soit placée dans le champ d'application de cet impôt, soit située dans ce champ mais exonérée (CGI, art. 261 C-1.e.) et que dès lors ces dépenses n'entretiennent en aucun cas un lien direct et immédiat avec une opération taxée. En tout état de cause, les dépenses de cette nature ne peuvent pas être considérées comme des frais généraux (cf. *supra*).

8- Opérations financières et immobilières accessoires

Afin de tenir compte des évolutions récentes de la CJCE, l'administration fiscale a publié une instruction au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-1-06 (<http://doc.impots.gouv.fr/aida/documentationFiscale.html?collection=BOI&numero=3A-1-06>) dans laquelle sont précisées les nouvelles règles de TVA applicables aux opérations financières et immobilières¹⁶⁵ qualifiées d'accessoires.

Il s'agit, concrètement, des **produits financiers perçus au titre d'opérations exonérées de TVA en application du 1° de l'article 261 C du CGI et de recettes immobilières tirées des locations de terres et bâtiments agricoles, de terrains non aménagés, de locaux d'habitation (CGI, art. 261 D et 260.2°) et de locaux nus à usage professionnel pour lesquels n'a pas été formulée une option pour le paiement volontaire de la TVA (CGI, art. 261 D)**. Les montants correspondants devraient, en principe, être portés au dénominateur du rapport déterminant le pourcentage général de déduction et, par voie de conséquence, diminuer ce dernier.

Toutefois, lorsque de tel produits revêtent un caractère accessoire, l'article 19 § 2 de la sixième directive prévoit d'en faire abstraction pour le calcul du prorata.

Cette notion d'opérations accessoires n'était pas clairement stabilisée et pouvait donner lieu à des interprétations contradictoires jusqu'à une décision de la CJCE du 29 avril 2004¹⁶⁶.

¹⁶⁴ Il résulte de la jurisprudence de la CJCE qu'une prestation de services n'est effectuée à titre onéreux au sens de l'article 2, point 1 de la 6^{ème} directive, et n'est dès lors taxable, que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire (arrêt du 26 juin 2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, aff. C-305/01, point 47).

¹⁶⁵ Les cessions d'immobilisations ne sont pas concernées puisque celles-ci ne sont pas prises en compte, en tout état de cause, pour le calcul du prorata.

¹⁶⁶ *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA- EDM*, aff. C-77/01.

En droit interne, la jurisprudence dégagée par la Cour de justice à cette occasion s'est traduite par une modification du b du 2 de l'article 212 de l'annexe II au CGI.¹⁶⁷

Il s'ensuit qu'est rapportée l'ancienne règle, selon laquelle étaient exclus du calcul du prorata les produits financiers et immobiliers accessoires si le chiffre d'affaires y afférent n'excédait pas 5 % du chiffre total TTC du redevable.

Désormais, sont accessoires les opérations qui ont un lien avec l'activité principale du redevable, tout en s'en distinguant, et dont la réalisation nécessite une utilisation, limitée au maximum à un dixième, des biens et services grevés de TVA qu'il a acquis.

Ce seuil de 10 % est apprécié au regard du rapport existant entre la somme des valeurs d'utilisation des biens et services grevés de TVA et le montant de leur valeur d'acquisition. Il en résulte la nécessité de déterminer, pour chaque bien¹⁶⁸ et service grevé de TVA, la proportion d'utilisation pour la réalisation des opérations financières et immobilières présentant un lien avec l'activité principale du redevable et ce, en fonction de tout critère de nature à traduire au mieux cette utilisation (durée, surfaces...).

Concrètement, le montant des dépenses grevées de TVA exposées pour la réalisation d'opérations financières ou immobilières accessoires doit être inférieur à 10 % du **total** des dépenses grevées de TVA supportées par un EPSCP (n°s 36 et 37 de l'instruction).

A titre de règle pratique, l'administration admet que :

- cette condition d'utilisation est satisfaite lorsque le produit des opérations financières exonérées présentant un lien avec l'activité principale n'excède pas 5 % du montant **total** du chiffre d'affaires TTC (n° 33 de l'instruction) ;
- les opérations accessoires peuvent être sectorisées, au sens de l'article 213 de l'annexe II au CGI (avec les conséquences qui s'y attachent ; [cf. supra](#)) lorsqu'elles présentent un caractère accessoire par rapport à l'activité principale sans pouvoir répondre à la condition de très faible utilisation définie ci-dessus.

NOTA : Pour apprécier si des produits financiers peuvent être exclus du dénominateur du rapport déterminant le pourcentage général de déduction prévu à l'article 212 de l'annexe II au CGI (cf. BOI 3 A-1-06 :

<http://doc.impots.gouv.fr/aida2006/documentationFiscale.html?collection=BOI&numero=3A-1-06>), les dépenses ayant le caractère de frais généraux doivent être exclues du rapport entre, cette fois-ci, les dépenses grevées de TVA utilisées pour les opérations financières et les dépenses totales servant à calculer le seuil de 10 % (rescrit 2007/5 du 27 février 2007).

<http://doc.impots.gouv.fr/aida/documentationFiscale.html?collection=RES&annee=2007&numero=5>

Hypothèse 2 - L'établissement sectorise ses activités et crée un SAIC

Il est admis, à titre de règle pratique, que la TVA ayant grevé les **biens et services** utilisés concurremment (**dépenses dites mixtes** : [cf. supra](#)) pour les activités imposées d'un Service d'Activités Industrielles et Commerciales (SAIC) et pour celles relevant du "secteur exonéré" (enseignement, formation professionnelle continue, recherche indépendante de toute vocation commerciale) de l'établissement ayant créé ce SAIC puisse être déduite **en fonction de la**

¹⁶⁷ Décret n° 2005-1648 du 26 décembre 2005, publié au JO n° 301 du 28 décembre 2005, p. 20089.

¹⁶⁸ Pour la prise en compte des dépenses des biens d'investissement, il doit être tenu compte de leur durée normale d'utilisation.



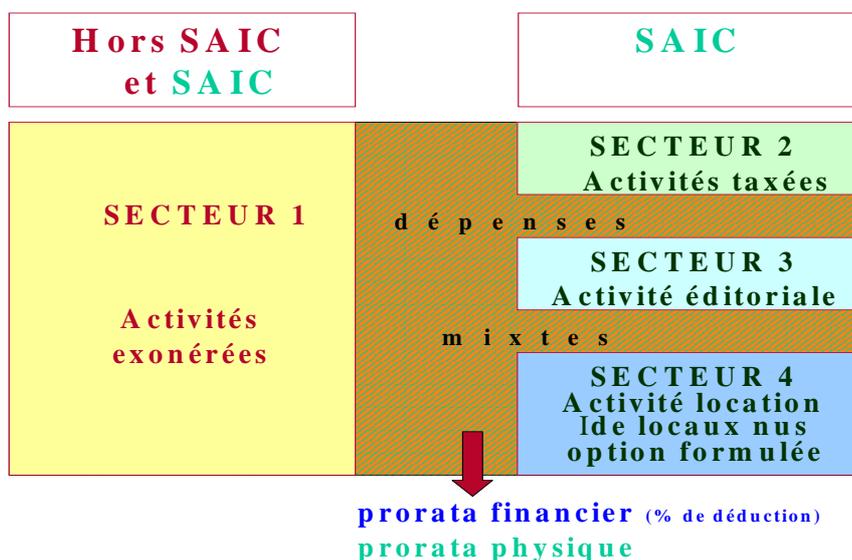
proportion d'utilisation de ces biens et services par le SAIC (cf. l'instruction n° 02-027-M9 du 27 mars 2002 publiée au bulletin officiel de la comptabilité publique).

Il paraît important, tout d'abord, de rappeler qu'il n'existe pas de corrélation entre la création d'un SAIC au sein d'une université et l'application de la fiscalité. Autrement dit, ce n'est pas le SAIC qui conduit à l'application des règles fiscales au sein des EPSCP et il convient de respecter celles-ci qu'il y ait ou non création d'un SAIC.

Cela étant, le SAIC, en regroupant toutes les activités industrielles et commerciales, les rend plus lisibles et, partant, offre à l'établissement qui le crée un cadre véritablement adapté pour répondre dans les meilleures conditions aux obligations fiscales.

Il faut donc en déduire qu'un établissement qui a créé statutairement un SAIC (adopté à la majorité des 2/3 par le conseil d'administration) doit regrouper l'ensemble de ses opérations taxées dans le service commun. Les opérations exonérées peuvent quant à elles se trouver dans le SAIC ou à l'extérieur. Il conviendrait dès lors, si l'on se réfère aux natures d'opérations à intégrer dans le SAIC (cf. décret n° 2002-549 du 19 avril 2002 précisant que le SAIC est un service commun), de suivre ces opérations au sein du service créé à cet effet sans qu'elles ne soient pour autant concernées par la fiscalité directe et indirecte.

Le schéma relatif à la sectorisation des opérations soumises à la TVA dans l'hypothèse d'un SAIC est identique à celui décrit dans le premier scénario.



Les dépenses mixtes sont celles qui concourent à la réalisation d'activités menées dans au moins deux des secteurs identifiés.

Le droit à déduction de la TVA grevant les dépenses pourra être exercé dans les conditions suivantes :

dans le secteur 1 (activités exonérées) : aucun droit à déduction ;

dans le secteur 2 (activités taxées) : droit à déduction intégral sous respect des conditions de droit commun (dépenses utilisées au titre d'une opération taxée : existence d'un lien direct et immédiat) ;

dans le secteur 3 (activité éditoriale) : droit à déduction intégral sous respect des conditions de droit commun ;

dans le secteur 4 (activité de location de locaux nus à usage professionnel et option formulée pour la paiement volontaire de la TVA au titre des loyers) : droit à déduction intégral sous respect des conditions de droit commun.

S'agissant des dépenses mixtes, c'est le pourcentage général de déduction qui permet de calculer le montant de la TVA déductible, **sous réserve des dépenses de cette nature utilisées concurremment pour les besoins de secteurs regroupant exclusivement des opérations taxées.**

En l'occurrence, le droit à déduction concernant les dépenses mixtes s'exerce dans les conditions suivantes :

- application du pourcentage de déduction pour déterminer la TVA déductible au titre des dépenses utilisées concurremment pour les besoins de secteurs regroupant des opérations taxées (secteur 2 et/ou 3, et/ou 4) et du secteur constitué pour les opérations exonérées (secteur 1) ;
- droit à déduction intégral lorsque des dépenses sont utilisées concurremment pour les besoins de secteurs constitués au titre d'opérations taxées (secteurs 2, 3 et 4).

A constantes équivalentes (montants de la facture, et du pourcentage général de déduction) le montant du droit à déduction sera exactement le même que celui décrit dans le 1^{er} scénario.

Il faut également préciser que bien que le service général qui supporte sur son budget cette dépense ne soit pas intégré dans le SAIC, un droit à déduction peut être exercé.

Dans cette situation, la déclaration de chiffres d'affaires mensuelle regroupera la TVA afférente aux opérations taxées du SAIC et la taxe grevant les dépenses mixtes enregistrées en dehors du SAIC.

Cela étant, dans le cadre du SAIC, l'établissement peut mettre en œuvre une règle particulière dans la gestion de la TVA déductible au titre de ses dépenses mixtes. En effet, l'instruction du 27 mars 2002 (n° 02-027-M9) précise :

« A titre de règle pratique, il est admis que, eu égard au fait que le SAIC a pour objectif de permettre un meilleur suivi de l'utilisation des dépenses, la TVA ayant grevé les biens et services utilisés concurremment par les activités imposées du SAIC et celles relevant du « secteur exonéré » de l'établissement puisse être déduite en fonction de la proportion d'utilisation de ces biens et services par le SAIC. »

Cela signifie que pour chaque dépense, immobilisations et autres biens et services, l'établissement concerné doit calculer, **sur la base d'une comptabilité analytique**, une clef de répartition parfaitement adaptée à sa situation qui traduit correctement la proportion d'utilisation de la dépense mixte pour les besoins du SAIC. Un critère ainsi défini peut être mis en œuvre pour chaque nature de dépense mais réciproquement, un même critère peut également être adapté à plusieurs types de dépense.

Autrement dit, en cas de création d'un SAIC, un établissement a la faculté d'appliquer un **prorata physique au lieu et place d'un prorata financier.**



La mise en œuvre du prorata physique est identique à celle du prorata financier. Lors de l'enregistrement d'une dépense mixte, une fraction de la TVA grevant cette dépense sera déductible. Le montant de cette fraction est déterminé par l'application du prorata au montant de la TVA.

Ainsi, par exemple, supposons que l'université de France acquiert un instrument de mesure utilisé concurremment pour les besoins du SAIC et pour ceux du secteur exonéré.

Si le temps d'utilisation de ce bien à des opérations taxées (analyses par exemple) correspond à 70 % de son temps d'utilisation total, la déduction de la TVA grevant son coût peut s'opérer à raison de cette clef de répartition physique en remplacement du prorata financier de l'établissement.

Il convient enfin de préciser que l'établissement est tout à fait autorisé à appliquer un prorata physique pour telle ou telle dépense mixte spécifique (bien immobilier par exemple) et utiliser le prorata financier pour les autres dépenses mixtes.

Pour illustrer l'intérêt financier potentiel de la mise en œuvre de ce prorata physique, le tableau ci-dessous présente un calcul comparatif entre la mise en œuvre du prorata financier et la mise en œuvre du prorata physique.

Supposons que le prix d'achat du matériel soit de 10.000 euros HT, que le prorata physique (basé sur le temps d'utilisation) soit de 70 % tandis que le pourcentage général de déduction soit de 15 %.

Le montant de la TVA s'élève à 1.960 euros (soit 19,60 % de 10.000 euros). Le calcul suivant sera opéré :

Avec le prorata physique :		
Montant TVA	X Prorata physique	= montant TVA déductible
1.960	70 %	1.372,00

Avec le prorata financier :		
Montant TVA	X Prorata financier	= montant TVA déductible
1.960	15 %	294,00

En revanche, dans l'hypothèse où pour un autre matériel, l'établissement n'est pas en mesure de déterminer une clef pertinente (prorata physique y compris clef de répartition économique) au regard des conditions réelles de son utilisation, le prorata financier doit être mis en œuvre.

Il en va de même pour la dépense qui a fait l'objet de l'illustration précédente (dépense d'entretien, renouvellement des portes d'accès d'un bâtiment). Il paraît en effet difficile, a priori, de déterminer pour de telles dépenses une clé physique d'affectation à chaque nature d'activité. C'est donc le pourcentage général de déduction qui s'applique et ce, quand bien même, le service qui supporte la dépense ne figure pas au sein du SAIC.

Hypothèse 3 - L'établissement n'est pas en mesure de sectoriser ses activités

Si un établissement éprouve, en raison de l'imbrication de ses dépenses, des difficultés sérieuses pour respecter la règle de la sectorisation, l'administration admet que la règle du prorata puisse lui

être appliquée. Cela concerne donc l'ensemble des achats de biens (y compris les immobilisations) et les services (cf. instruction n° 94-014-M9 du 8 février 1994, annexe 2, n° 42).

Le schéma ci-dessous représente les modalités de suivi, en matière de TVA, des activités de l'établissement. En fait, il n'y en a pas de dichotomie entre les activités taxées et les activités exonérées puisque justement l'établissement n'est pas en mesure d'identifier ses différentes natures d'activités. Seules donc sont isolées, le cas échéant, les activités éditoriales et les locations immobilières. En effet, dans ces deux derniers cas, la nature même de l'activité implique que l'établissement est en mesure de suivre les opérations s'y rapportant.

Deux situations sont à distinguer :

1°) Dans l'hypothèse où l'établissement n'exerce pas d'activité éditoriale et de locations immobilières, il est considéré qu'il existe, en quelque sorte, un seul secteur (secteur 1 dans le schéma). L'ensemble des dépenses est alors considéré comme servant concurremment à la réalisation des opérations taxées et exonérées de cet établissement.

Le droit à déduction s'effectue donc uniquement par application du pourcentage général de déduction de l'établissement. Ce dernier est calculé dans les mêmes conditions que celles qui sont développées ci-dessus (cf. le « L'établissement est en mesure de sectoriser ses activités »).

2°) Dans l'hypothèse où l'établissement accomplit une activité éditoriale ou (et) assure une activité de location, il doit suivre ces activités au sein de secteurs distincts.

Le droit à déduction de la TVA grevant les dépenses peut être exercé dans les conditions suivantes :

dans le secteur 1 : droit à déduction sur la base du pourcentage général de déduction ;

dans le secteur 2 : droit à déduction intégral pour les BAIS et les immobilisations affectées exclusivement à ce secteur sous respect des conditions de droit commun ([lien direct et immédiat avec une opération taxée](#)) et droit à déduction sur la base du pourcentage général de déduction pour les immobilisations et les BAIS mixtes, c'est-à-dire utilisées concurremment pour les besoins du secteur 2 et du secteur 1 ;

dans le secteur 3 : droit à déduction intégral pour les BAIS et les immobilisations affectées exclusivement à ce secteur sous respect des conditions de droit commun ([lien direct et immédiat avec l'opération taxée](#)) et droit à déduction sur la base du pourcentage général de déduction pour les immobilisations et les BAIS mixtes, c'est-à-dire utilisées concurremment pour les besoins du secteur 3 et du secteur 1.

S'agissant des dépenses mixtes, c'est le pourcentage général de déduction qui permet de calculer le montant de la TVA déductible, **sous réserve des dépenses de cette nature utilisées concurremment pour les besoins de secteurs regroupant exclusivement des opérations taxées.**

En l'occurrence, le droit à déduction concernant les dépenses mixtes s'exerce dans les conditions suivantes :

- application du pourcentage de déduction pour déterminer la TVA déductible au titre des dépenses utilisées concurremment pour les besoins de secteurs regroupant des opérations taxées (secteur 2 et/ou 3, et/ou 4) et du secteur constitué pour les opérations exonérées (secteur 1) ;



- droit à déduction intégral lorsque des dépenses sont utilisées concurremment pour les besoins de secteurs constitués au titre d'opérations taxées (secteurs 2, 3 et 4).

Précisions

Jusqu'au 31 décembre 2007, les assujettis pouvaient, par simple demande sur papier libre, être autorisés par l'administration à déterminer le montant de leurs droits à déduction à raison de la règle du prorata pour l'ensemble des BAIS affectés à ces opérations imposables (CGI, ann. II, art. 220). Autrement dit, tous les BAIS sont considérés comme étant mixtes.

Depuis le 1^{er} janvier 2008, l'autorisation préalable de l'administration n'est plus nécessaire (CGI, ann.II, art. 206.V.1.2° et n° 17 du BOI 3 D-1-07).

Quoi qu'il en soit, cette faculté s'applique obligatoirement pendant une année civile entière ; elle est renouvelée par tacite reconduction sauf dénonciation par le redevable partiel ou par l'administration fiscale avant le 31 décembre de l'année considérée.

Néanmoins, ce dispositif ne peut pas, sur le plan des principes, faire échec à la constitution de secteurs distincts puisque celle-ci est de droit lorsqu'un assujetti exerce plusieurs activités économiques soumises à des dispositions différentes en matière de TVA.

Pour les établissements, cela signifie qu'ils doivent impérativement créer des secteurs d'activités distincts lorsque des biens d'investissement sont susceptibles d'être précisément affectés à une activité exonérée ou à une activité taxée.

Cela dit, il ne paraît pas déraisonnable de penser qu'un EPSCP ayant érigé ses activités en secteurs distincts peut, néanmoins, demander à l'administration fiscale de bénéficier de la possibilité d'appliquer la règle du prorata financier à l'ensemble de ses dépenses constituant des biens autres que des immobilisations et des services (BAIS). La règle de l'affectation ne concernerait alors que les immobilisations.

A cet effet, l'établissement devrait, bien entendu, démontrer que l'essentiel des BAIS ne peut pas être affecté précisément à l'un ou l'autre des secteurs et que, partant, les dépenses de cette nature revêtent un caractère mixte. A titre d'exemple, il pourrait, semble-t-il, d'une part être fait référence au nombre et au montant des dépenses en question et d'autre part, être mis en relief que, au regard de la déduction de la TVA, le résultat est similaire quelle que soit la méthode utilisée (affectation ou prorata financier).

En tout état de cause, il s'agit d'une question de fait s'appréciant au cas par cas et nécessitant une réflexion approfondie (nature, volume des opérations, comparatifs des deux voies offertes) de la part de l'établissement avant de la soumettre, pour analyse et décision, à l'administration fiscale locale.

*

Pour être complet, il nous faut maintenant présenter les exclusions dont le droit à déduction peut faire l'objet quand bien même les biens et services auxquels elles s'appliquent sont affectés à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction.

1.3.3 Présentation générale des règles de déduction pour les redevables partiels applicables à compter du 1^{er} janvier 2008

Il convient de déterminer la déductibilité de la TVA comprise dans le coût des dépenses utilisées concurremment par celles-ci à raison d'un **coefficient de taxation forfaitaire** calculé :

- selon les mêmes modalités, telles que nous venons de les voir ([cf. supra le 1.1](#)), que celles qui étaient prévues dans l'ancien dispositif pour la règle du prorata (CGI, ann. II, art. 212) après la prise en compte des dernières modifications résultant de la jurisprudence (cf. les instructions publiées au *bulletin officiel des impôts* sous les références 3 A-1-06 et 3 A-7-06) ;
- mais, ainsi que nous l'avons déjà souligné en faisant abstraction, au dénominateur du rapport déterminant le coefficient de taxation, des subventions non imposables¹⁶⁹. Par suite, ce coefficient de taxation sera plus élevé pour les établissements d'enseignement supérieur et de recherche à compter de l'année 2008 que le pourcentage général de déduction calculé les années précédentes.

Il faut encore noter que, *lorsqu'un assujetti a constitué des secteurs d'activité distincts, le chiffre d'affaires à retenir pour le calcul du coefficient de taxation est celui du ou des secteurs pour lequel ou lesquels un bien ou un service est utilisé (CGI, ann. II, art. 206, III, 3, 2°).*

Dès lors, si un bien ou un service est utilisé pour la réalisation de plusieurs secteurs d'activité distincts sans pour autant que tous les secteurs constitués soient concernés, le coefficient de taxation doit être déterminé à raison du chiffre d'affaires des seuls secteurs utilisant la dépense.

Cette règle se différencie de la réglementation applicable jusqu'au 31 décembre 2007 puisque dans le cas de figure évoqué, c'est le pourcentage général de déduction, tenant donc compte de l'ensemble du chiffre d'affaires tous secteurs confondus, qui s'applique, en principe, sur la base de cette réglementation¹⁷⁰.

Exemple

Une université a érigé des secteurs distincts au titre des activités suivantes :

- formations initiale et continue exonérées de TVA (5 150 000 €) ;
- opérations de recherche taxées¹⁷¹ et facturées à des tiers (2 820 000 € HT) ;
- opérations d'édition imposées à la TVA (cf. l'instr. n° 02-027-M9 du 27 mars 2002, p. 11 ; 385 000 € HT) ;

¹⁶⁹ Une lecture comparée de l'article 212, 1 de l'annexe II au CGI, dans sa rédaction actuelle, et du *b* du 1° du III de l'article 206 issu de l'article 1^{er} du décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 permettait d'avancer cela. En effet, il apparaît que toute référence aux subventions qui ne sont pas directement liées aux prix des opérations a disparu dans le second texte quant au chiffre d'affaires à prendre en compte au dénominateur du rapport déterminant le coefficient de taxation pour les dépenses mixtes. Cela dit, il faut bien avouer que le terrain avait été, si l'on peut dire, balisé au préalable (cf. Rép. min. n° 100682 à M. Bouin : JOAN Q, 9 janv. 2007, p. 272). L'instruction 3 D-1-07 conforte expressément cette lecture dans le cadre de sa présentation et au point 14, pénultième puce.

¹⁷⁰ Principe atténué, toutefois, par le renvoi 5 de l'imprimé 3310 ter prévu pour les redevables partiels constituant des secteurs d'activités distincts figurant en annexe du BOI 3 D-2-85. Renvoi 4 de ce même document pouvant être téléchargé sur www.impots.gouv.fr. Il en ressort que, au lieu de se référer au chiffre d'affaires de tous les secteurs d'activités constitués, seuls les chiffres d'affaires afférents à ceux qui utilisent les dépenses mixtes peuvent être pris en compte. Cela dit, en pratique, cette tolérance n'a de véritable portée pratique que si le(s) secteur(s) écarté(s) pour le calcul du pourcentage général de déduction ne se rapporte(nt) qu'à des activités n'ouvrant pas droit à déduction. En effet, dans la situation inverse, le redevable partiel se priverait de la possibilité de disposer d'un prorata plus élevé (cf. [exemple au § 5](#)).

¹⁷¹ Opérations effectivement soumises à la TVA ou qui sont exonérées en application des règles de territorialité et ouvrent droit à déduction. Ex. : livraisons intracommunautaires, exportations, prestations immatérielles visées à l'article 259 B du CGI.



- location de locaux nus à usage professionnel avec option pour le paiement de la TVA (CGI, art. 260, 2° et ann. II, art. 209, 2° nouveau ; 515 400 € HT).

Parmi les dépenses supportées par l'établissement, certaines sont mixtes, c'est-à-dire utilisées concurremment pour la réalisation d'au moins deux activités suivies dans des secteurs distincts.

Considérons, en l'occurrence, le cas où les dépenses, d'un montant total égal à 430 000 € TTC soit 70 468 € de TVA, sont consommées à la fois par le secteur regroupant les opérations de formation exonérées de TVA et le secteur comprenant les opérations de recherche taxées.

Etant précisé que les subventions non imposables à la TVA représentent 17 620 500 € (13 570 000€ pour les subventions de fonctionnement et 4 050 500 € pour les subventions d'investissement), les règles à mettre en œuvre jusqu'au 31 décembre 2007 et après cette date sont les suivantes.

Jusqu'au 31/12/2007	
(principe)	
70 468 € x	$\frac{[2\ 820\ 000\ € + 385\ 000\ € + 515\ 400\ €]}{[2\ 820\ 000\ € + 385\ 000\ € + 515\ 400\ €] + [5\ 150\ 000\ € + 13\ 570\ 000\ €]}$
	70 468 € x 3 720 400 / 22 440 400 ⇒ 70 468 € x 17 % = 11 980 € de TVA déductible
Jusqu'au 31/12/2007	
(avec application stricte¹⁷² de la tolérance prévue au renvoi 4 de l'imprimé 3310 ter)	
70 468 € x	$\frac{2\ 820\ 000\ €}{2\ 820\ 000\ € + [5\ 150\ 000\ € + 13\ 570\ 000\ €]}$
	70 468 € x (2 820 000 / 21 540 000) ⇒ 70 468 € x 14 % = 9 865 € de TVA déductible
À compter du 01/01/2008	
0 468 € x	$\frac{[2\ 820\ 000\ €]}{[2\ 820\ 000\ € + 5\ 150\ 000\ €]}$
	⇒ 70 468 € x 0,36 = 25 368 € de TVA déductible

Nota

La nouvelle réglementation ne remettant pas en cause la règle doctrinale figurant dans l'instruction n° 02-027-M9 du 27 mars 2002 publiée au *bulletin officiel de la comptabilité publique* (p. 12), les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP au rang desquels figurent notamment les universités) ayant créé statutairement un service d'activités industrielles et commerciales (SAIC)¹⁷³, en application de l'article 2 de la loi n° 99-587 du 12 juillet sur l'innovation et la recherche et du décret n° 2002-549 du 19 avril 2002, ont la faculté de déterminer, au titre de chacune des dépenses mixtes, un coefficient de taxation reposant sur des critères physiques¹⁷⁴. Celui-ci se substitue alors au coefficient de taxation défini de manière forfaitaire.

¹⁷² C'est-à-dire sans prendre en compte aucun des chiffres d'affaires afférents aux secteurs d'activités distincts n'utilisant pas les dépenses visées dans l'exemple.

¹⁷³ Les EPST (établissements publics à caractère scientifique et technologique), tels que le CNRS (Centre National de la Recherche Scientifique) et l'INSERM (l'Institut National de la Santé et de la Recherche médicale) ne peuvent pas, dans le cadre de la réglementation actuelle, créer un SAIC. Hormis ce point, les règles exposées dans l'instruction du 27 mars 2002 concernent ces deux catégories d'établissement public.

¹⁷⁴ L'instruction en question précise que la justification des clefs de répartition retenues doit reposer sur la comptabilité analytique.



1.4 Les exclusions du droit à déduction

Ces exclusions sont de nature diverse. Elles s'exercent dans le cadre de la clause de gel prévue à l'article 17§6 de la sixième directive (cf. supra A « La naissance du droit à déduction », 2.2 Le droit à déduction ne peut pas être limité hors les dispositions de la sixième directive) et s'appliquent à des dépenses définies par référence à la nature du bien ou du service acquis et non par référence à l'affectation qui lui est donnée ou aux modalités de cette affectation¹⁷⁵.

En tout état de cause, un Etat membre n'est pas autorisé à exclure du régime des déductions des biens au seul motif qu'ils sont utilisés pour les besoins privés d'un assujetti.¹⁷⁶

Nous ne les étudierons pas toutes ici.

On se contentera, en effet, d'examiner celles qui se rencontrent le plus fréquemment en pratique.

1.4.1 Les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles

En ce domaine, deux décisions récentes prononcées respectivement par la CJCE et le Conseil d'Etat ont largement bouleversé le paysage.

En effet, par un arrêt rendu le 19 septembre 2000¹⁷⁷, la Cour de justice a invalidé la décision du Conseil des communautés européennes du 28 juillet 1989 qui avait autorisé la France à exclure du droit à déduction les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles.

La Cour a considéré que l'autorisation est allée au-delà de ce que la France pouvait faire sur la base d'un décret du 27 juillet 1967 couvert par la clause de gel prévue à l'article 17§6 de la sixième directive (cf. ci-dessus).

L'administration a commenté cette décision dans une instruction publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 D-2-00 en précisant que les dépenses engagées au profit des tiers ne sont plus concernées par l'exclusion du droit à déduction.

Cette interprétation de la décision de la Cour de justice a été condamnée par le Conseil d'Etat par un arrêt du 27 mai 2002.

Il en résulte qu'un assujetti à la TVA – et par conséquent **les établissements publics nationaux d'enseignement supérieur et de recherche** - est **désormais en mesure de déduire, dans les conditions de droit commun, le montant de la taxe comprise dans le coût des dépenses de restaurant, de réception et de spectacles nécessaires à son exploitation qui sont exposées, non seulement au profit de tiers mais également au profit de dirigeants et de salariés** (instruction et erratum publiés au bulletin officiel des impôts respectivement sous les références 3 D-3-02 et 3 D-4-02).

S'agissant de la TVA supportée au titre du passé, la récupération peut être opérée soit par voie d'imputation sur les déclarations de chiffre d'affaires (TVA supportée à compter du 1er décembre 1997

¹⁷⁵ CJCE, arrêt du 5 octobre 1999, aff. C-305/97, *Royscot*, points 21 à 25 et du 30 mars 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, point 49.

¹⁷⁶ CJCE, arrêt du 14 juillet 2005, aff. ; C-434/03, *Charles-Tijmens*, point 35. En l'espèce, il s'agit d'un bien d'investissement (bungalow) affecté en totalité à l'entreprise et utilisé en partie pour les besoins et en partie à des fins étrangères à celle-ci. Cf. les renvois [181](#) et [184](#). Au regard de la réglementation française, une telle situation doit être réglée à raison des dispositions de l'article 230 de l'annexe II au CGI ([règle dite du « 90/10 »](#) ; cf. Le 1.2 du C « L'étendue du droit à déduction »).

¹⁷⁷ aff. C-177/99 et C- 181/99

à inscrire sur la ligne visée dans l'instruction), soit par voie de réclamation contentieuse (TVA supportée du 1er janvier 1996 au 30 novembre 1997 et, le cas échéant, la taxe supportée au titre de la période postérieure et non imputée).

En revanche, demeurent exclues, à l'heure actuelle, du droit à déduction toutes les dépenses d'hébergement et de logement, y compris de logement occasionnel, supportées au bénéfice des salariés et dirigeants (cf. arrêt du Conseil d'État du 5 avril 2004, n° 250356, Fédération des entreprises internationales de la mécanique et de l'électronique).

Nota : Pour tenir compte des spécificités pratiques du secteur de la restauration, l'administration fiscale admet désormais, s'agissant des factures émises par les entreprises de ce secteur, que les clients mentionnent eux-mêmes sur ce document leur identification complète, sous réserve, toutefois, que le montant total hors taxe ne soit pas supérieur à 150€ (instruction publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 E-1-06 :

<http://doc.impots.gouv.fr/aida/documentationFiscale.html?collection=BOI&numero=3E-1-06>

1.4.2 Les dépenses afférentes aux véhicules de transport de personnes

En application de la clause de gel, la France exclut du droit à déduction les véhicules ou engin, quelle que soit leur nature, conçus pour transporter des personnes ou à usages mixtes, qui constituent une immobilisation. S'il s'agit de stocks cette exclusion s'applique lorsqu'ils ne sont pas destinés à être revendus à l'état neuf (CGI, ann. II, art. 237).

Cette exclusion a été jugée conforme aux dispositions de la sixième directive¹⁷⁸.

Sur le fondement de cette exclusion, les véhicules de tourisme, notamment, n'ouvrent pas droit à déduction.

Par suite, l'acquisition d'une voiture particulière par un établissement public d'enseignement supérieur et de recherche ne peut en aucun cas autoriser l'exercice d'un droit à déduction de la TVA grevant son coût.

Il en va de même lorsqu'une voiture particulière est prise en location (CGI, ann. II, art. 242, al. 2).

En outre, **les services de toute nature (réparations, etc.) afférents à ce type de véhicules sont également exclus du droit à déduction de la TVA comprise dans leur coût** (CGI, ann. II, art 241).

Pour ce qui concerne l'utilisation des produits pétroliers, les règles applicables sont notamment les suivantes (CGI, art. 298) :

- les **essences** (avec ou sans plomb) utilisées comme carburants mentionnées au tableau B de l'article 265 du code des douanes sont **exclus du droit à déduction** (toutefois, ne sont pas concernées par l'exclusion les essences utilisées pour la mise au point de carburants) ;
- les **gazoles** mentionnés à l'indice d'identification 22 de ce même tableau utilisés comme carburants pour des véhicules ou engins exclus du droit à déduction **ouvrent droit à déduction à hauteur de 80 % du montant de la TVA ayant grevé leur coût**. En revanche, **la déduction est intégrale lorsque**

¹⁷⁸ CJCE, arrêts du 18/06/98, aff. C-43/96 et du 05/10/99, aff. C-305/97 ; Conseil d'Etat, arrêt *Roger* du 24 mars 1999, n° 188968.



les gazoles sont utilisés pour des véhicules ou engins non exclus du droit à déduction (CGI, art. 298.4.1° b).¹⁷⁹

- Le GPL (gaz de pétrole liquéfié), le propane liquéfié, le butane liquéfié et le GNV (gaz naturel comprimé) utilisés comme carburant ouvrent droit à déduction à 100 % quelle que soit la situation, au regard du droit à déduction, des véhicules ou engins dans lesquels ces produits sont utilisés.

Enfin, **la TVA afférente aux péages d'autoroutes facturés par les exploitants peut être déduite dans les conditions de droit commun et ce, quand bien même le véhicule utilisé est une voiture de tourisme**¹⁸⁰.

1.4.3 Les dépenses de transport de personnes

La TVA grevant les transports de personnes, quels que soient les moyens utilisés (route, fer, air, eau) ne peut pas être déduite (CGI, ann. II, art. 240).

L'exclusion s'étend aux opérations accessoires, c'est-à-dire à l'ensemble des opérations en relation étroite avec le transport lui-même.

Elle **ne concerne pas, en revanche, les transports réalisés en vertu d'un contrat permanent de transport conclu par les assujettis pour amener leur personnel sur les lieux du travail** (déduction dans les conditions de droit commun).

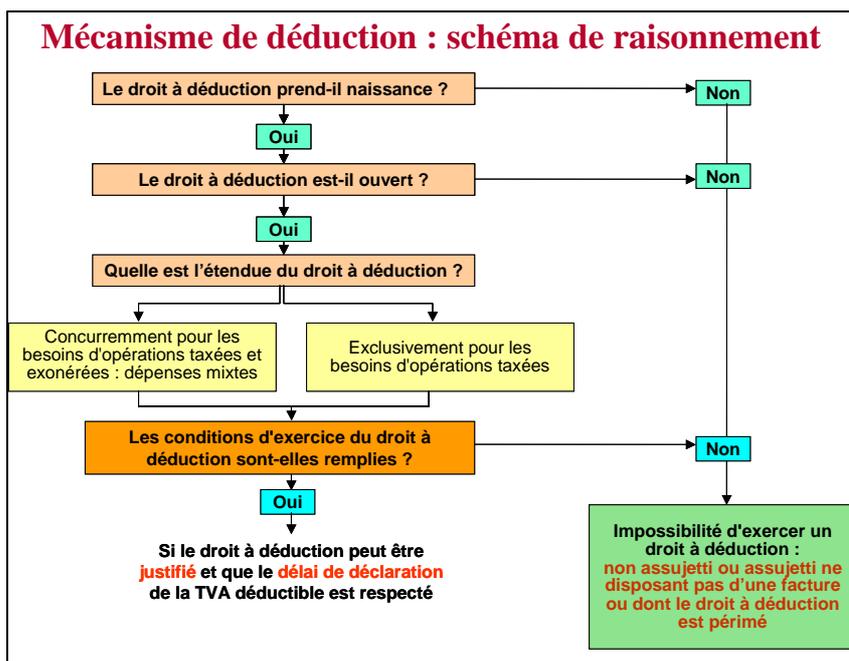
¹⁷⁹ Pour de plus amples précisions, il convient de se reporter à l'instruction fiscale publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 D-3-01.

¹⁸⁰ Cf. à cet égard l'instruction publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-4-01

2. Les conditions formelles et de durée à respecter

Nous avons examiné précédemment la manière dont les assujettis déterminent le montant de leurs droits à déduction.

Nous allons voir maintenant la condition formelle qui permet de **justifier** l'exercice effectif du droit à déduction.



Dans un second temps, nous verrons que **le droit à déduction se périmé** faute d'avoir été exercé avant l'expiration d'un certain délai fixé par un texte réglementaire.

2.1 La justification du droit à déduction

Plusieurs situations doivent être distinguées.

Principe

Tout assujetti qui procède à la déduction de la TVA grevant des biens ou des services doit pouvoir le justifier.

D'une manière générale, **la justification résulte des factures d'achat** délivrées par les fournisseurs¹⁸¹, dans la mesure où ces derniers étaient légalement autorisés à la faire figurer sur ces factures (CGI, art. 271. II. 1.a). Donnent obligatoirement lieu à facturation les livraisons de biens et les

¹⁸¹ Cf ; notamment CJCE, arrêts du 13/12/1989, *Génius holding BV*, aff. C-342/87 point 15, et du 08/11/2001, *Commission c/ Royaume des Pays-Bas, Royaume-Uni de Grande Bretagne et d'Irlande du Nord*, aff. C-338/98, point 75.



prestations de services réalisées par un assujetti au profit d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie.

De plus, la facture **doit être établie au nom de l'assujetti** qui entend exercer le droit à déduction.

Enfin, il est à noter que, en France, seule une **facture originale** – ou un document en tenant lieu (acte notarié notamment) – détenue par un assujetti justifie l'exercice du droit à déduction de la TVA grevant ses dépenses¹⁸².

Il est, en effet, considéré que la facture constitue un véritable "chèque sur le Trésor" et que la détention de l'original de ce document par le client est un élément nécessaire pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour remédier à la fraude.

Cette facture doit **comporter l'ensemble des mentions prescrites par la réglementation** tant communautaire que française (notamment, nom complet et adresse de l'assujetti et de son client, n° individuel d'identification leur ayant été attribué par l'administration fiscale, dénomination précise du bien ou du service, quantité, prix unitaire hors TVA, taux de TVA appliqué ou le cas échéant bénéficiaire d'une exonération, mentions spécifiques exigées par les dispositions de l'article 22 3.b de la sixième directive)¹⁸³.

Une telle position est conforme aux règles édictées dans le cadre communautaire. En effet, il est souligné que, sur le fondement de l'article 22 3. c de la sixième directive, ce sont les Etats membres qui fixent les critères selon lesquels un document peut être considéré comme tenant lieu de facture.

Ce principe a d'ailleurs été précisé par la CJCE¹⁸⁴.

Il est à noter que le Conseil des communautés européennes a adopté, le 20 décembre 2001, une directive (n° 2001/115/CE, JOCE du 17 janvier 2002, L 15/24)¹⁸⁵ qui permet à tous les opérateurs établis au sein de l'Union européenne de disposer, pour leurs activités économiques nationales ou à l'intérieur de la Communauté européenne, d'un cadre juridique commun quant aux obligations liées à la facturation.

Ce cadre recouvre, pour l'essentiel, les obligations d'ores et déjà imposées depuis le 1^{er} janvier 1993 aux entreprises établies en France. Les entreprises pourront désormais recourir à l'autofacturation (l'émission de la facture par le client du fournisseur) ou à la sous-traitance de la facturation (l'établissement des factures par une tierce personne mandatée à cet effet). Elles pourront aussi recourir plus largement à la facturation périodique lorsqu'elles réalisent de nombreuses opérations avec un même client.

¹⁸² Cf. CJCE, arrêt du 05/11/1996, *Reisdorf*, aff. C-85/95, point 22.

¹⁸³ Il est admis que les mentions prévues par la réglementation ne soient pas portées sur les factures délivrées à de simples particuliers, lorsque l'article 289 du CGI ne fait pas obligation de délivrer une facture (n° 110 de l'instruction fiscale n° 136 du 7 août 2003). Par ailleurs, l'article 5 de la directive du 20 décembre 2001 permet aux Etats membres de dispenser de certaines mentions obligatoires les factures relatives aux livraisons de biens ou aux prestations de services effectuées sur leur territoire lorsque le montant de la facture est peu élevé.

Dans ce cadre, il est admis que les factures dont le montant total est inférieur ou égal à 150 € HT ne mentionnent pas certaines informations (cf. la section 2 du chapitre 2 de l'instruction publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence numéro spécial, 3 CA n° 136 du 7 août 2003).

¹⁸⁴ Arrêt du 5/12/96, aff. C-85/95, *Reisdorf*.

¹⁸⁵ Cette directive a été transposée en droit interne par l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 2002 qui modifie, à compter du 1^{er} juillet 2003, les règles de facturation prévues notamment à l'article 289 du CGI. Toutefois, l'entrée en vigueur de la directive est fixée au plus tard au 1^{er} janvier 2004 (CF ; Rép. Ramonet, JO de l'Assemblée Nationale, P. 4521, n° 256).

Ce texte met également en place un système modernisant les procédures de facturation en permettant aux opérateurs, dans le cadre de leurs échanges internes ou communautaires, de transmettre leurs factures par voie électronique selon deux normes sécurisées : la signature électronique avancée ou l'échange de données informatisées.

L'ensemble des règles prévues par la directive précitée est commenté dans une instruction publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence "numéro spécial, 3 CA n° 136 du 7 août 2003".

Il convient de s'y reporter en tant que de besoin.

On se contentera d'apporter les précisions suivantes.

La délivrance d'une facture par un assujetti est obligatoire (cf. le point 15 de l'instruction du 7 août 2003) :

- pour les livraisons de biens ou les prestations de services pour un autre assujetti ou une personne morale non assujettie même si ce client est établi en dehors de la Communauté européenne¹⁸⁶ ;
- pour les livraisons de biens visées aux articles 258 A et 258 B du CGI et pour les livraisons de biens exonérées en application du I de l'article 262 ter et II de l'article 298 sexies du même code et ce, même en cas de versement d'acomptes.

Pour les autres opérations, l'obligation fiscale de délivrance de facture ne concerne pas les assujettis qui livrent des biens ou qui rendent des services à des particuliers.

Le fait que les opérations réalisées ne soient pas effectivement soumises à la TVA en application de dispositions spécifiques d'exonération ou des dispositions de l'article 293 B du CGI (franchise en base) n'a pas pour effet de dispenser l'assujetti de l'obligation de facturation à laquelle il est soumis.

La directive du 20 décembre 2001 a créé des obligations nouvelles (CGI, ann. II, art. 242 nonies A) :

- **sur la facture doit être indiqué le numéro individuel d'identification du fournisseur attribué en application de l'article 286 ter du CGI¹⁸⁷ ;**
- **la facture doit également mentionner, en cas d'exonération ou lorsque le client est le redevable de la TVA, la référence à la disposition pertinente du CGI ou à la disposition correspondante de la sixième directive ou encore à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie d'une mesure d'exonération.**

Il résulte de ce qui précède qu'un assujetti ne peut absolument pas déduire la TVA grevant une dépense donnée s'il n'est pas en possession, au moment où la déduction pourrait être opérée, de la facture correspondante dûment établie (CGI, art. 271. II. 2.)¹⁸⁸.

Cela dit, cette facture justifie le droit à déduction mais ne le crée pas¹⁸⁹.

¹⁸⁶ En effet, la notion d'assujetti ne s'entend pas au sens littéral. Aussi, le fournisseur de biens exportés ne saurait se dispenser d'émettre une facture au motif que son client n'est pas, au sens strict, un assujetti à la TVA.

¹⁸⁷ L'obligation de mentionner le n° d'identification du client ne s'applique donc, comme dans la réglementation en vigueur jusqu'au 1^{er} juillet 2003, qu'à certaines opérations intracommunautaires ainsi qu'à certaines prestations de services (CGI, ann. II, art. 242 nonies A.).

¹⁸⁸ Cf. CJCE, arrêt du 29/04/2004, aff. C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel GmbH c/ Finanzamt Osterholz-Scharmbeck*.

¹⁸⁹ L'attention est appelée sur la règle prévue à l'article 283-3 du CGI selon laquelle toute TVA facturée est due. A cet égard, la CJCE a dit pour droit « que l'exercice du droit à déduction prévu dans la sixième directive ne s'étend pas à la taxe qui est due exclusivement parce qu'elle est mentionnée sur la facture » ; cf. les arrêts du 13/12/1989, *Génius Holding BV*, aff. C-342/87, point 13 et du 19/09/2000, aff. C-454/98, *Schmeink & Cofreth*, points 53 et 54.

Dans un arrêt du 14 décembre 2005, *SARL Mahé et Cie*, le CE a, quant à lui, jugé que dans le cas où l'administration entend refuser à un redevable le droit de déduire la TVA mentionnée sur la facture remise par un autre redevable régulièrement inscrit



Il faut noter aussi qu'une instruction du 11 janvier 2007 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 E-1-07 précise les conditions dans lesquelles les factures originales remises aux clients sous forme papier peuvent ne donner lieu qu'à la création et à la conservation d'un double électronique.

Parmi les contraintes, il y a lieu de relever l'obligation de conserver la date d'enregistrement du fichier facture à archiver afin d'assurer l'authenticité du contenu du double électronique : <http://doc.impots.gouv.fr/aida/documentationFiscale.html?collection=BOI&numero=3E-1-07>

Cas de la TVA perçue à l'importation

La déduction de la TVA perçue à l'importation peut être opérée dans la mesure où l'assujetti est **en possession des documents douaniers ou assimilés** (déclaration d'importation, note de frais délivrée par le commissionnaire en douane, attestations délivrées par l'intermédiaire ou le transporteur...) qui le désignent comme le destinataire réel des biens.

Cas de la TVA acquittée par l'assujetti lui-même

Cette situation se présente notamment pour les acquisitions intracommunautaires et les livraisons à soi-même ou encore les prestations immatérielles. Ce cas vise également les opérations soumises à l'autoliquidation de la TVA depuis le 1^{er} septembre 2006 (cf. [annexe 5](#)).

La justification est alors apportée par la mention de l'opération sur les déclarations que le redevable souscrit lui-même pour le paiement de la TVA dont il opère la déduction (CGI, art. 271. II. 1. d.).

Bien entendu, il est nécessaire que l'assujetti détienne la facture correspondante établie conformément à la réglementation communautaire (CGI, art. 271. II. 2.)¹⁹⁰.

NOTA : Lorsque la TVA exigible n'a pas été déclarée et fait l'objet d'un rappel de la part de l'administration, l'assujetti encourt **une amende égale à 5 % du montant de la TVA rappelée pour lequel il bénéficie d'un droit à déduction** (CGI, art. 1788 A 4)¹⁹¹.

Qui plus est, **les sanctions de droit commun** (intérêt de retard, prévu à l'article 1727 du CGI, de 0,40 % par mois à compter du 1^{er} janvier 2006¹⁹², augmenté le cas échéant de la majoration de 40 ou de 80 %) **s'appliquent au rappel de TVA non déductible**

2.2 La préemption du droit à déduction

Un assujetti dispose d'un délai pour mentionner, sur une déclaration servant au paiement de la TVA (CA3 en général), le montant de la taxe déductible se rapportant à une opération donnée.

Ce délai expire **le 31 décembre de la deuxième année qui suit** celle de l'omission, c'est-à-dire **celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible chez le fournisseur avec pour corollaire la naissance du droit à déduction chez le client.**

au RCS et se présentant à ses clients comme assujetti à la TVA, il appartient à cette même administration d'établir que ladite facture est fictive ou encore qu'il s'agit d'une facture de complaisance.

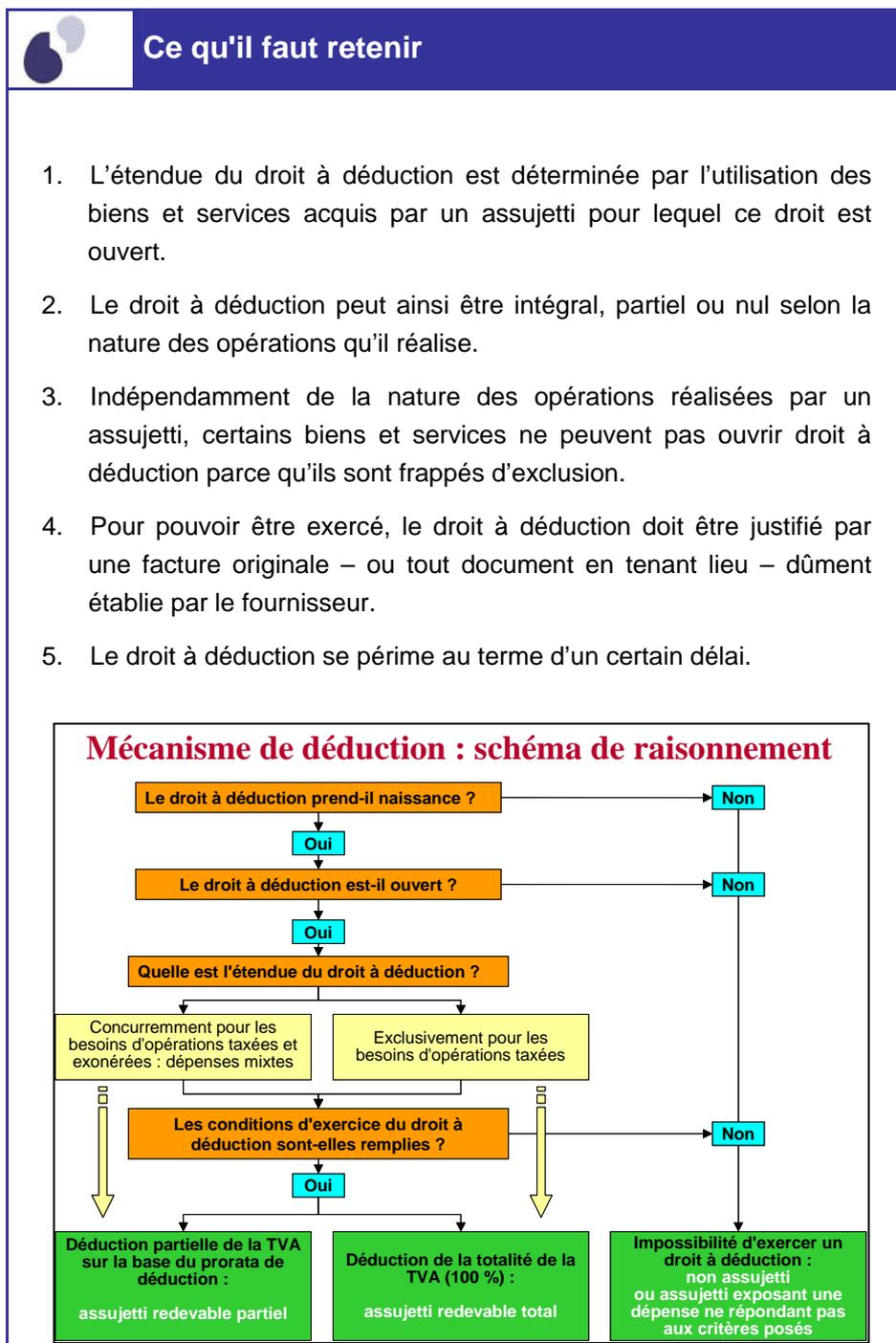
¹⁹⁰ Cf. toutefois un arrêt du 1^{er} avril 2004 de la CJCE, aff. C-90/02, *Bockemühl*. La Cour a jugé pour droit qu'un assujetti redevable de la TVA, en tant que destinataire de services, n'est pas dans l'obligation d'être en possession d'une facture pour exercer son droit à déduction.

¹⁹¹ Cf. les instructions fiscales publiées au bulletin officiel des impôts sous les références 3 D-6-95 et 3 A-5-98.

¹⁹² Loi de finances pour 2006 n° 2005-1719 du 30 décembre 2005, art. 29. Les intérêts courus jusqu'au 31 décembre 2005 sont calculés au taux de 0,75 % par mois.

Passé cette période, le droit à déduction est définitivement perdu.

Ex : Pour un montant de TVA exigible chez le fournisseur en septembre 2003 et devant, par conséquent, être mentionné comme TVA déductible sur la déclaration de TVA déposée au cours du mois d'octobre 2003, le client assujéti intéressé, ayant omis de procéder à cette mention, peut réparer son erreur jusqu'au 31 décembre 2005.









Sommaire

Précisions générales.....	194
A. Les corrections effectuées sous la forme d'un reversement ou d'une déduction complémentaire.....	196
1. Les régularisations relatives aux immobilisations	196
1.1 Période au cours de laquelle les régularisations sont exigibles.....	197
1.2 Les régularisations prévues en cas de variation dans le temps du pourcentage de déduction.....	197
1.3 Les régularisations résultant de la modification de l'utilisation de la dépense.....	205
1.4 Régularisations se traduisant par le reversement d'une fraction de la TVA effectivement déduite	206
1.5 Régularisations se traduisant par l'ouverture d'une déduction ou par une déduction complémentaire	208
2. Les régularisations relatives aux biens autres que les immobilisations et les services.....	221
B. Les corrections effectuées sous la forme d'une livraison à soi-même	222
1. Le recours à la technique de la livraison à soi-même	222
2. Les prestations de services à soi-même	222
C- Le cas particulier de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens	

Précisions générales

Ainsi que nous l'avons vu en étudiant la naissance et l'ouverture du droit à déduction, dans la mesure où un assujetti peut bénéficier d'un tel droit, **la déduction de la TVA opérée au titre de biens ou de services acquis pour les besoins de son activité économique lui est, en principe, définitivement acquise**¹⁹³.

Cependant, cette déduction peut être remise en cause ultérieurement - hors bien entendu les rappels notifiés par l'administration dans le cadre de son droit de contrôle - dans certains cas expressément et limitativement fixés par la réglementation, ainsi que l'a d'ailleurs jugé la CJCE¹⁹⁴.

En d'autres termes, la nature absolue du droit à déduction ne s'oppose pas à ce que ce droit exercé par un assujetti fasse l'objet de régularisations ultérieures.

L'application du mécanisme de régularisation dépend donc de la question de savoir si un droit à déduction a pris naissance¹⁹⁵.

Cela signifie que les montants de TVA déduits par un assujetti au titre de biens d'investissement peuvent être corrigés dans le cadre de dispositifs prévus en ce domaine par la sixième directive lorsque la situation initiale de cet assujetti, ayant permis de fixer lesdits montants, se trouve modifiée¹⁹⁶.

Concrètement, **la remise en cause de la déduction antérieurement effectuée correspond à une correction de cette déduction, laquelle est sous-tendue par l'utilisation effective des biens et services postérieurement à leur acquisition**. Ainsi, la correction apportée au droit à déduction vient remettre en cause non pas de manière rétroactive ce droit mais, au contraire, la déduction de la TVA ayant grevé la valeur d'un bien d'équipement qui n'est pas encore consommée, telle que cette valeur est entendue au regard de cet impôt. Ainsi, l'utilisation immédiate d'un bien pour des opérations taxées ne constitue pas, en elle-même, une condition de l'application du système de régularisation des déductions¹⁹⁷.

La correction est donc tout simplement la conséquence directe **pour l'avenir** du changement modifiant la situation à raison de laquelle le droit à déduction a été déterminé puisque ce n'est qu'à partir de la date de ce changement que ce droit va être régularisé.

En effet, la sixième directive prévoit que, à raison de dispositifs expressément prévus, les montants de TVA déduits par un assujetti peuvent être corrigés lorsque la situation initiale de cet assujetti, ayant permis de fixer les montants de déduction, se trouve modifiée.

Le dispositif de régularisation des déductions constitue ainsi un élément essentiel du système de TVA mis en place par la sixième directive en ce qu'il a pour vocation d'assurer l'exactitude des déductions et, partant, la neutralité de la charge fiscale¹⁹⁸.

¹⁹³ Cela est, du reste, expressément indiqué à l'article 206 de l'annexe II au CGI.

¹⁹⁴ Cf. les arrêts du 15/01/98 (aff. C-37/95), *Ghent Coal Terminal*, du 08/06/00, *Schlossstrasse* et *Brigitte Breitsohl* (aff. C-396/98 et C-400/98).

¹⁹⁵ CJCE, arrêt du 30 mars 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, aff. C- 184/04, point 37.

¹⁹⁶ Cf. CJCE, arrêt du 29/04/2004, aff. Jointes C-487/01 et C-7/02, *Gemeente Leusden* et *Holin Groep BV c/ Staatsscretaris van Financiën*.

¹⁹⁷ CJCE, arrêts du 11 juillet 1991, *Lennartz*, aff. C-97/90, points 15,16 et du 30 mars 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, aff. C- 184/04, point 39.

¹⁹⁸ CJCE, arrêt du 30 mars 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, aff. C- 184/04, point 26.



Les corrections peuvent se traduire par une régularisation de la déduction antérieurement opérée ou par l'imposition à la TVA de certaines opérations assimilées à des livraisons de biens ou à des prestations de services réalisées à titre onéreux¹⁹⁹. Elles doivent être mentionnées distinctement sur la déclaration de chiffre d'affaires prévue à l'article 287 du CGI (ann. II, art.224.3).

Ce sont ces deux formes de corrections que nous allons examiner maintenant.

¹⁹⁹ Idem renvoi 181. Cf. également les points 33 et 34 de l'arrêt du 30 mars 2006 de la CJCE, , *Uudenkaupungin kaupunki*.

A. Les corrections effectuées sous la forme d'un reversement ou d'une déduction complémentaire

Nous étudierons ici ce que l'on appelle communément les **régularisations** du droit à déduction prévues à l'article 20 de la sixième directive (en droit interne, art. 210 de l'annexe II au CGI).

La CJCE a précisé que les dispositions de cet article s'appliquent notamment en cas de réaffectation d'un bien d'investissement aux fins d'une activité exonérée. En d'autres termes, dans ce cas, le bien est utilisé pour les besoins de l'entreprise et conservé dans le patrimoine de celle-ci²⁰⁰.

Il s'agit donc d'opérations consistant en la remise en cause, dans des cas limitativement prévus par la réglementation, des déductions de TVA opérées par un redevable. Mais pas seulement. En effet, ce peut être des opérations se traduisant par la possibilité d'effectuer une déduction. Autrement dit, l'article 20 de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la régularisation qu'il prévoit est également applicable dans une situation dans laquelle un bien d'investissement a d'abord été affecté à une activité exonérée, qui n'ouvrait pas droit à déduction, puis, pendant la période de régularisation, a été utilisé aux fins d'une activité soumise à la TVA²⁰¹.

Ces régularisations sont différentes selon que les dépenses concernées sont afférentes à des immobilisations ou à des biens autres que des immobilisations et des services (BAIS). Il sera également présenté à cet égard le nouveau dispositif issu du décret n° 2007-566 du 16 avril 2007.

1. Les régularisations relatives aux immobilisations

La TVA grevant les immobilisations peut donner lieu à des régularisations dans plusieurs cas prévus par les textes de nature réglementaire.

Les régularisations trouvent également à s'appliquer dans le cadre spécifique offert, sur un plan doctrinal, aux établissements d'enseignement supérieur et de recherche qui crée en leur sein un service d'activités industrielles et commerciales (SAIC).

Quoi qu'il en soit, **les régularisations trouvent leur fondement dans le principe de neutralité fiscale de la TVA.**

Elles ont en effet pour objet d'éviter qu'un assujetti ne se trouve placé dans une situation qui lui procurerait des avantages économiques injustifiés ou au contraire le pénaliserait en lui faisant supporter le poids de la TVA au titre d'un bien d'investissement dont la valeur n'est pas encore totalement consommée²⁰².

C'est pourquoi du reste, **le terme "régularisation" est un terme générique : il peut aussi bien viser un reversement qu'une déduction complémentaire de TVA**²⁰³.

²⁰⁰ points 26, 33 et 34 de l'arrêt du 30 mars 2006 de la CJCE, aff. C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*.

²⁰¹ Même arrêt, point 42.

²⁰² Même arrêt, points 25 et 26.

²⁰³ Même arrêt, points 30 et 31.



1.1 Période au cours de laquelle les régularisations sont exigibles

En matière de TVA, la valeur des biens d'investissement d'un assujetti donne lieu à une durée de consommation spécifique. En effet, cette valeur, **indépendante de la durée d'amortissement**, se consomme :

- pour les biens meubles sur une période de cinq années civiles,
- tandis que pour les immeubles, elle se consomme sur une durée de vingt – ou dix²⁰⁴ - années civiles.

Les régularisations éventuelles du droit à déduction doivent être effectuées durant cette période.

1.2 Les régulations prévues en cas de variation dans le temps du pourcentage de déduction

1.2.1 Les conséquences de la variation dans le temps du pourcentage général de déduction

Le pourcentage général de déduction applicable au titre d'une année civile donnée (N) est déterminé à partir du chiffre d'affaires de cette année. **Ce pourcentage est qualifié de définitif.**

Toutefois, tant que ce chiffre d'affaires n'est pas connu, il est fait application d'un pourcentage de déduction déterminé en fonction du chiffre d'affaires de l'année précédente (N – 1). **Ce pourcentage revêt un caractère provisoire.** Le montant de la TVA déductible doit être, quant à lui, définitivement arrêté avant le 25 avril de l'année suivant celle au cours de laquelle est appliqué ce pourcentage provisoire (c'est-à-dire avant le 25 avril de l'année N + 1 ; CGI, ann. II, art. 214).

En pratique, cet état de choses conduit à distinguer deux types de variation au regard du pourcentage général de déduction.

1.2.1.1 Variation entre le pourcentage provisoire et le pourcentage définitif

En cas de variation entre le pourcentage provisoire et le pourcentage définitif d'un EPSCP, des régularisations doivent, le cas échéant, être effectuées.

En principe, une régularisation doit être effectuée quel que soit l'écart entre le prorata déterminé provisoirement au titre d'une année donnée N en fonction du chiffre d'affaires de l'année civile précédente – ou, le cas échéant, en fonction du chiffre d'affaires prévisionnel de l'année en cours - et le prorata définitif calculé, avant le 25 avril, d'après le chiffre d'affaires réel de cette même année N.

Toutefois, par exception, aucune régularisation n'est exigée des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche si l'écart entre le pourcentage provisoire et le pourcentage définitif est inférieur ou égal à 10 points. Autrement dit, le pourcentage provisoire prend un caractère définitif.

²⁰⁴ Pour les immeubles acquis, livrés ou apportés avant le 1^{er} janvier 1996 (Cf. l'instruction publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 D-1-96).

Nonobstant, une régularisation doit être effectuée impérativement au titre des dépenses exposées dans une période comprise entre le 1^{er} janvier et le 30 avril d'une année tant que le pourcentage définitif de l'année précédente n'est pas déterminé.

Pour comprendre cette règle, prenons un exemple.

Un établissement a un pourcentage de déduction définitif au titre de l'année 2005 égal à 15%.

Ce pourcentage est appliqué :

- du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2006 (% provisoire) ;
- du 1^{er} janvier 2007 au 30 avril 2007 (au plus tard) tant que n'est pas connu le pourcentage définitif de 2006.

Au début de l'année 2007 (jusqu'au 25 avril au plus tard), l'établissement calcule le pourcentage de déduction définitif au titre de l'année 2006.

Une régularisation doit être effectuée s'il existe un écart de plus de dix points entre le pourcentage provisoire utilisé au cours de 2006 (pourcentage définitif de l'année 2005) et ce pourcentage définitif.

Si le pourcentage définitif est égal à 13 % (écart de deux points), aucune régularisation n'est exigible.

Cela étant, dans tous les cas (c'est-à-dire quelle que soit la variation constatée entre le pourcentage définitif de 2006 et celui utilisé effectivement pendant les premiers mois de 2007), une régularisation est à effectuer sur les premiers mois de l'année 2007 (4 au maximum : janvier, février, mars et avril).

En l'occurrence, cela se traduit par le reversement d'un montant de TVA déduite antérieurement.

La correction s'applique sur le montant total des dépenses (immobilisations et BAIS) exposées en 2007 au cours des mois d'application du prorata provisoire de 15 % de l'année 2006 :

(montant total des dépenses x 15 %) – (montant total des dépenses x 13 % [% définitif de 2006 et % provisoire de 2007]) = TVA à reverser au Trésor public.

Précisions

L'établissement peut calculer le pourcentage définitif dès qu'il a connaissance des données lui permettant d'en effectuer le calcul. La date du 25 avril correspond à une échéance (CGI, ann. II, art. 214).

S'agissant de l'utilisation d'un pourcentage provisoire calculé d'après le chiffre d'affaires prévisionnel d'une année considérée, la doctrine administrative précise qu'il s'agit d'une possibilité ouverte aux assujettis en cas de changement de leur situation au regard de la TVA, afin d'éviter que la référence à l'année précédente conduise à un pourcentage de déduction provisoire susceptible d'entraîner des régularisations importantes au début de l'année suivante.

Il est précisé, toutefois, dans la documentation administrative concernée, que l'utilisation d'un pourcentage déterminé sur la base du chiffre d'affaires prévisionnel ne saurait faire l'objet d'une application abusive dans le seul but de se procurer des avantages de trésorerie.

Sur ce même point, le Conseil d'Etat a, quant à lui, jugé que le prorata provisoire ne peut être déterminé en fonction du chiffre d'affaires prévisionnel de l'année en cours que s'il n'est pas possible de se référer utilement au chiffre d'affaires de l'année précédente²⁰⁵.

²⁰⁵ CE, 29 juin 2001, n° 176105, *Banque SUDAMERIS*.



Enfin, l'ajustement à effectuer, le cas échéant, au titre des déductions opérées selon le prorata provisoire (substitution du prorata définitif en cas de variation de plus de dix points pour les établissements publics d'enseignement supérieur) concerne non seulement les immobilisations mais aussi les autres biens et services²⁰⁶.

Cet ajustement a donc une portée plus large que les régularisations par cinquièmes, dixièmes ou vingtièmes à effectuer en cas de variation dans le temps du pourcentage définitif de déduction (cf. ci-après le 4.2).

En effet, ces dernières régularisations ne concernent que les immobilisations.

Exemple

Un bien est acquis par un assujetti au cours de l'année 2006 pour un montant de 10.000€HT (TVA : 1.960 €).

Dans un premier temps, la déduction de la taxe est opérée à raison du pourcentage de déduction définitif de l'année 2005 qui est égal à 15 %. Ce pourcentage est provisoire pour l'année 2006.

Avant le 25 avril 2007, l'assujetti est tenu de calculer le pourcentage de déduction définitif au titre de l'année 2006.

Si ce pourcentage est égal à 13 %, une régularisation doit être effectuée si l'assujetti n'est pas un EPSCP :

$$(1.960 \text{ €} \times 15 \%) - (1.960 \text{ €} \times 13 \%) = 294 \text{ €} - 254,80 \text{ €} = 39,20 \text{ €} \text{ à reverser au Trésor public.}$$

En revanche, **si l'assujetti est un EPSCP, il n'y a pas lieu à régularisation puisque l'écart constaté entre le prorata provisoire et le prorata définitif est inférieur à 10 points.**

Régime applicable à compter du 1^{er} janvier 2008

Chacun des quatre coefficients caractéristiques de ce régime que nous avons mentionnés supra ([cf. le 1.1 du C](#)) est déterminé *provisoirement* au moment où les dépenses sont supportées par l'assujetti, ce qui signifie que ces coefficients doivent être ensuite *définitivement* arrêtés individuellement. Cette opération doit être effectuée, pour un grand nombre de redevables, avant le 25 avril de l'année suivante (*CGI, ann. II, art. 206, V, 2 nouveau*)²⁰⁷.

Dès lors que le décret ne précise pas expressément que les conséquences liées à ladite opération sont subordonnées à une condition reposant sur un écart minimal entre les deux coefficients, tout assujetti est tenu, en principe, de procéder aux corrections de la déduction initialement opérée sur la base du coefficient provisoire dès qu'un écart est constaté. *Cette régularisation concerne l'ensemble des biens et services,* comme dans le dispositif ancien applicable au regard de la règle du prorata (*CGI, ann. II, art. 212 ancien*).

²⁰⁶ Le montant de la régularisation (supplément de TVA à déduire ou reversement de TVA antérieurement déduite) doit être porté sur la déclaration de chiffre d'affaires afférente au mois qui suit celui au cours duquel le pourcentage définitif est calculé.

²⁰⁷ 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle les coefficients ont été calculés pour les personnes devenant redevables de la TVA en cours d'année.

Pour les personnes accomplissant d'ores et déjà une (des) activité(s) économique(s), les corrections de TVA devraient principalement se rattacher, en pratique, à un écart des coefficients provisoire et définitif du coefficient de taxation (assujettis redevables partiels).

En revanche, il nous semble, également comme ce qui est prévu pour la règle du prorata – et dès lors que le *BOI 3 D-1-07* ne rapporte pas la règle – que, pour les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), dans la catégorie de laquelle figurent notamment les universités, les régularisations de TVA ne doivent impérativement être effectuées que si l'écart constaté entre les coefficients provisoire et définitif est supérieur à un dixième (10 points avec la règle du prorata ; cf. l'annexe n° 2 de l'instruction n° 94-014-M9 du 8 février 1994, annexe intitulée « instruction commune – Service de la législation fiscale/Direction de la comptabilité publique n° 1314 du 7 janvier 1994 », point 51)²⁰⁸.

Exemple

Une université acquiert trois ordinateurs, d'une valeur totale de 2 800 € HT (soit une TVA correspondante de 549 €), afin de les utiliser pour la gestion :

- des droits d'inscription réclamés aux étudiants et exonérés de TVA (*CGI, art. 261, 4, 4°, a*) ;
- de la mise à disposition d'une entreprise d'emplacements afin que cette dernière installe dans ses locaux des distributeurs de produits alimentaires (solides et boissons)²⁰⁹. Les redevances réclamées par l'université à ce titre sont imposées à la TVA²¹⁰.

Lors de l'acquisition au cours de l'année N des biens, destinés à être utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA et d'opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction, le coefficient d'assujettissement est égal à l'unité (toutes les activités de l'établissement public sont situées dans le champ d'application de la TVA) tandis que le coefficient de taxation est, à titre temporaire, de 0,38 à raison du chiffre d'affaires de l'année précédente. Enfin, aucune exclusion du droit à déduction n'étant prévue pour ce type de bien, le coefficient d'admission est égal à 1.

Corrélativement, le coefficient de déduction provisoire de la TVA facturée par le fournisseur²¹¹, propre aux ordinateurs en question, représente :

$1 \times 0,38 \times 1 = 0,38$. La TVA déductible provisoirement s'élève donc à 208,62 € arrondis à 209€²¹².

Au plus tard le 25 avril de l'année N + 1, l'université calcule les coefficients définitifs de l'année N.

Il ressort que le coefficient de taxation passe de 0,38 à 0,22 (- 0,16 donc supérieur à 0,10). Par voie de conséquence, l'université doit obligatoirement reverser une fraction du montant de la TVA déduite à raison du coefficient provisoire : $1 \times 0,22 \times 1 = 0,22 \times 549 \text{ €} = 121 \text{ €} - 209 \text{ €} = -88 \text{ €}$.

Bien entendu, dans l'hypothèse inverse (coefficient définitif plus élevé que le coefficient provisoire), l'université aurait la possibilité de récupérer un montant complémentaire de TVA et ce, indépendamment de la variation entre les deux coefficients (inférieur ou égal à 0,10 ou supérieur à 0,10).

Il convient d'ajouter que si, pour les universités, un coefficient provisoire peut prendre un caractère définitif, il n'en demeure pas moins qu'une régularisation doit être effectuée impérativement au titre des dépenses exposées dans la période comprise entre le 1^{er} janvier et le 30 avril d'une année N tant

²⁰⁸ Peut-être consultée électroniquement à l'adresse suivante notamment

<http://www.amue.fr/fileadmin/amue/dossiers/valorisation/Instruction94-014-M9.pdf>

²⁰⁹ Cet exemple est pris avant tout pour illustrer la portée du nouveau dispositif. Sa priorité n'est donc pas d'être le parfait reflet de la réalité.

²¹⁰ Cf. CJCE, 12 juin 2003, aff. C-275/01, *Sinclair Collis Ltd* : <http://curia.europa.eu/jurisp>

²¹¹ Cf. les instructions du 1^{er} août 2003 et BOI 3 E-1-07.

²¹² Cf. la notice 3310 NOT CA3 "Les arrondis fiscaux".



que le pourcentage définitif de l'année précédente ($N - 1$) n'est pas déterminé et que, partant, il est fait application du coefficient de taxation forfaitaire définitif de l'année $N - 2$.

Exemple

Une université a un coefficient de taxation forfaitaire **définitif au titre de l'année 2009** égal à 0,35. Celui-ci est déterminé en avril 2010.

Ce coefficient est appliqué du 1^{er} mai 2010 au 31 décembre 2010 (coefficient **provisoire** pour cette période) ;

Du 1^{er} janvier 2010 au 30 avril 2010, seul le **coefficient de taxation forfaitaire définitif de 2008 – provisoire pour 2009** –, connu au titre de cette période, est appliqué ; il représente 0,41).

L'université n'a pas à effectuer de régularisation au titre de la variation entre le coefficient provisoire (0,41) et définitif (0,35) de 2009 puisque celle-ci, égale à 0,06, est inférieure à un dixième.

En revanche, au plus tard le 25 avril de l'année 2010, l'université doit régulariser la TVA déduite au cours des mois de janvier à avril de cette même année 2010 à raison du coefficient de taxation définitif (0,41) de l'année 2008 ($N - 2$).

En effet, *le coefficient de taxation forfaitaire provisoire pour l'année 2010 (soit le coefficient définitif de 2009 égal à 0,35) doit s'appliquer sur l'ensemble des dépenses se rapportant à l'année 2010 et pas seulement sur les dépenses supportées au cours des mois de mai à décembre.*

1.2.1.2 Variation entre les pourcentages définitifs propres à chaque année (régime applicable jusqu'au 31 décembre 2007)

Les régularisations de cette nature, qui, on le rappelle, **portent uniquement sur les immobilisations**, interviennent dans une période comprenant les neuf ou les dix-neuf années pour les immeubles ou les quatre années pour les biens meubles suivant celle au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance²¹³.

Bien entendu, seuls sont concernés les assujettis qui appliquent la règle du prorata prévue à l'article 212 de l'annexe II au CGI (pourcentage général de déduction).

Ceux-ci doivent procéder à une régularisation lorsqu'il existe un écart de plus de dix points entre : le pourcentage réel et définitif ressortant des opérations effectuées au cours de l'année d'acquisition ou de fabrication des biens, et le pourcentage réel et définitif déterminé au titre des quatre ou des dix-neuf années suivantes comme indiqué ci-dessus (CGI, ann. II, art.215).

Cette régularisation se traduit soit par une déduction complémentaire si la variation est positive, soit par un reversement si la variation est négative²¹⁴.

²¹³ C'est-à-dire lorsque la TVA déductible devient exigible chez le fournisseur (CGI, art. 271.1.2).

²¹⁴ En pratique, l'opération est à mentionner sur la déclaration de TVA (CA3 pour les assujettis soumis au régime du réel normal).

La déduction complémentaire ou le reversement correspondant à une fraction de la TVA initialement déduite est égal au cinquième ou vingtième (selon qu'il s'agit d'un bien meuble ou immeuble) de la différence entre le produit de la taxe qui a grevé le bien concerné tel qu'il a résulté du pourcentage de déduction initial et ce même produit tel qu'il résulte du pourcentage de l'année considérée.

Bien entendu, les régularisations sont à effectuer par dixièmes et non par vingtièmes lorsque la livraison, l'acquisition ou l'apport est antérieure au 1^{er} janvier 1996.

Pour reprendre l'exemple du 4.1 ci-dessus, si, au cours des années suivantes, l'écart entre le pourcentage de l'année d'acquisition et les pourcentages définitifs afférents aux années durant lesquelles la régularisation est potentiellement exigible n'est pas supérieur à 10 points, l'assujetti (EPSCP notamment) n'a pas à procéder à des régularisations.

En revanche, si l'écart est supérieur à 10 points, une régularisation doit être effectuée.

Ainsi, si en 2008, le pourcentage définitif représente 25 % (+ 12 points), la régularisation est égale à :
 $[490 \text{ € (déduction calculée sur la base du prorata 2008)}] - [254,80 \text{ € (déduction initiale)}] \times 1/5^{\text{ème}} = + 47,04 \text{ €}$, correspondant à une déduction complémentaire.

Si l'assujetti est un établissement d'enseignement supérieur, la déduction initiale est égale à 294 € (prorata égal à 15 %) au lieu de 254,80 € puisque la variation entre le pourcentage définitif et le pourcentage provisoire est inférieure à 10 points.

La déduction complémentaire est donc égale à :

$[490 \text{ € (déduction calculée sur la base du prorata 2008)}] - [294 \text{ € (déduction initiale)}] \times 1/5^{\text{ème}} = + 39,20 \text{ €}$ (la différence observée entre un EPSCP et un autre assujetti est égale à 7,84 €, ce qui correspond au montant du reversement effectué par l'assujetti à la suite de la variation entre le pourcentage provisoire, utilisé lors de l'acquisition du bien, et le pourcentage définitif de l'année de cette acquisition, montant ensuite divisé par le nombre d'années au cours desquelles une régularisation peut être effectuée : $39,20 \text{ €} \times 1/5^{\text{èmes}} = 7,84 \text{ €}$).

1.2.1.2 Variation entre les coefficients de taxation et de déduction définitifs (régime applicable à compter du 1^{er} janvier 2008)

Pour être en mesure d'apprécier si les régularisations périodiques, qui correspondent à celles qui sont à effectuer le cas échéant au titre d'une année, sont exigibles, il est nécessaire, tout d'abord, de connaître les éléments de base à prendre en considération. Ceux-ci, qualifiés de **coefficients de référence** et qui correspondent nécessairement aux coefficients définitifs calculés comme indiqué ci-avant, sont définis au 2 du V de l'article 207 nouveau de l'annexe II au CGI et caractérisent la situation à laquelle est comparée celle résultant des modifications ultérieures que subissent les immobilisations utilisées par un assujetti. Ils sont égaux aux trois premiers coefficients présentés ci-dessus (coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission), calculés en application de l'article 206 nouveau de cette même annexe, lors de l'acquisition, de l'importation ou de la livraison à soi-même d'un bien.

L'attention est tout spécialement appelée sur le 6 du II de l'article 207 nouveau de l'annexe II au CGI suivant lequel les régularisations autres que périodiques (cf. *infra* 2°) entraînant une modification des coefficients de référence n'ont pas à être prises en compte pour la détermination de la régularisation périodique exigible au titre de l'année durant laquelle elles sont intervenues (cf. l'exemple du § 19 et



les exemples [b](#), [c](#) et [d](#) du § 20, ainsi que le *BOI 3 D-1-07*, § 44, pour apprécier la portée de cette règle).

Il est souligné aussi que pour les immobilisations utilisées **exclusivement** (à rapprocher du [e infra](#)), dès le départ ou ultérieurement, pour la réalisation d'opérations soumises hors du champ d'application de la TVA, le coefficient d'assujettissement de référence est définitivement égal à zéro. Dit autrement, un bien placé dans une telle situation ne peut plus jamais ouvrir droit à déduction (*CGI, ann. II, art. 207, II, 5, 1° nouveau*)²¹⁵.

En complément à la connaissance de ces coefficients de référence²¹⁶, il faut ensuite se demander si la période de régularisation est ou non expirée, ou dit autrement si la valeur économique des immobilisations, telle que celle-ci est entendue en TVA, est ou non consommée

A cet égard, une distinction doit être faite entre les meubles et les immeubles (hormis ceux livrés, acquis, apportés ou utilisés pour la première fois avant le 1^{er} janvier 1996²¹⁷) la période de régularisation s'étalant respectivement sur cinq et vingt ans, y compris l'année d'acquisition, d'importation, d'achèvement, de première utilisation et de transfert entre secteurs d'activités, étant précisé que cette année compte pour une année entière (*CGI, ann. II, art. 207, II, 1, 3 et 5, 2°*)²¹⁸.

En d'autres termes, une régularisation de la TVA initialement déduite doit être opérée si la proportion d'utilisation d'un bien immobilisé à des opérations taxées – c'est-à-dire ouvrant droit à déduction – varie, au titre d'une année comprise dans la période de consommation de la valeur économique dudit bien, de plus de un dixième, à la hausse ou à la baisse, par rapport à la déduction initiale de TVA effectué à raison des coefficients de référence²¹⁹.

²¹⁵ Application, comme dans l'ancien dispositif, de la position de la Commission européenne dégagée à raison de l'arrêt du 11 juillet 1991 de la CJCE, *Lennartz*, aff. C-97/90 (cf. § 170 et 171 de l'instruction du 8 septembre 1994, numéro spécial, 3 CA-94). En revanche, il ressort de la jurisprudence dégagée par la Cour à cette occasion que aussi minime soit l'affectation à des opérations taxées d'une dépense supportée par un assujetti, la TVA y afférente peut être déduite intégralement au moment de l'acquisition. La République française est autorisée à déroger à ce principe et à appliquer, sur le fondement d'une décision du Conseil des communautés européennes prise sur proposition de la Commission (art. 27 de la 6^e directive dans sa version antérieure au 28 novembre 2006), la règle dite du « 90-10 » (*CGI, ann. II, art. 230* dans le cadre des dispositions applicables jusqu'au 31 décembre 2007 et *art. 206, IV, 2, 1°* à compter du 1^{er} janvier 2008).

²¹⁶ Cf. ci-dessus le renvoi 16.

Attention appelée : on passe du renvoi 28 au renvoi 30.

²¹⁷ Pour ces immeubles, la période de consommation de la valeur économique, au sens de la TVA, et donc de la période de régularisation étaient fixées à 10 ans.

²¹⁸ En cas de modification des règles propres aux exclusions du droit à déduction ou d'octroi de ce qu'on appelle communément dans le jargon de la TVA un crédit de départ (expression non usitée dans le décret) à un assujetti devenant redevable de la TVA, il n'est plus nécessaire désormais de fixer un nouveau délai de régularisation. Doit donc être prises en compte les années de consommation de la valeur économique, au sens de la TVA, des immobilisations concernées antérieurement à l'application des nouvelles règles (pas de remise à zéro mais poursuite du délai de régularisation d'origine).

En revanche, lorsqu'un bien quitte le patrimoine professionnel d'un assujetti ou lorsqu'il est transféré par un assujetti de l'un de ses secteurs distincts d'activités à un autre, est ouvert un délai de régularisation portant sur une nouvelle période complète de consommation de la valeur économique de ce bien (5 ou 20 ans).

²¹⁹ A compter du 1^{er} janvier 2008, il n'y aura plus de différence entre les assujettis partiels et les redevables partiels puisque la variation de plus d'un dixième leur sera commune. Ce n'est pas le cas jusqu'au 31 décembre 2007, les régularisations n'étant effectuées pour les premiers que si la clef de répartition traduisant la proportion d'utilisation des dépenses à usage mixte varie de plus de vingt points (*CGI, ann. II, art. 207 bis ; cf. instr. 8 sept. 1994 : BOI 3 CA-94, § 98 et s.*).

Concrètement, une régularisation de cette nature, à rapprocher de la variation du prorata dans le temps (CGI, ann. II, art. 215 ancien), se traduit par une déduction complémentaire ou d'un reversement selon que le coefficient de déduction de l'année considérée est supérieur ou inférieur au coefficient de référence. Une telle régularisation doit être effectuée avant le 25 avril de l'année suivante (CGI, ann. II, art. 207, I, 4 nouveau).

1.2.2 Les conséquences de la variation du prorata physique en cas de création d'un SAIC

Nous l'avons vu, il est admis, à titre de règle pratique, que la TVA ayant grevé les biens et services utilisés concurremment (**dépenses dites mixtes**) pour les activités imposées d'un SAIC et pour celles relevant du "secteur exonéré" (enseignement, formation professionnelle continue, recherche indépendante de toute vocation commerciale) de l'établissement ayant créé ce SAIC puisse être déduite **en fonction de la proportion d'utilisation de ces biens et services par le SAIC** (cf. l'instruction n° 02-027-M9 du 27 mars 2002 publiée au bulletin officiel de la comptabilité publique).

Cela signifie que pour chaque dépense, en principe, l'établissement concerné doit calculer, sur la base d'une comptabilité analytique, **une clef de répartition** parfaitement adaptée à sa situation **qui traduit correctement la proportion d'utilisation de la dépense mixte** pour les besoins du SAIC.

Autrement dit, en cas de création d'un SAIC, un établissement a la **faculté** d'appliquer un **prorata physique aux lieu et place d'un prorata financier** (cf. supra « [La mise en œuvre du prorata en cas de sectorisation](#) », [hypothèse 2](#)).

A l'instar de ce qui est prévu pour le prorata financier, des régularisations du droit à déduction exercé initialement doivent être effectuées en cas de variation, dans certaines proportions, de la clef de répartition.

Ainsi, **des corrections doivent être apportées si le pourcentage d'utilisation aux opérations regroupées dans le SAIC varie de plus de dix points par rapport à la proportion initiale dans les quatre ou dix-neuf années qui suivent celle au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance**, selon qu'il s'agit d'un bien de nature mobilière ou immobilière.

Cette régularisation résultant de la variation du prorata physique peut se traduire par une déduction complémentaire (augmentation de plus de dix points de la proportion d'utilisation de la dépense pour les besoins du SAIC) **ou, au contraire, par un reversement de la TVA déduite** (diminution de plus de dix points de cette proportion).

Concrètement, le calcul du reversement ou de la déduction complémentaire s'effectue de la même manière que ce qui est prévu pour la variation dans le temps du prorata financier (calcul par 1/5èmes ou par 1/20èmes).

Précisions : il est admis que, lors de la première année d'application et dans le cadre de la constitution du SAIC, ne feront pas l'objet d'une régularisation de la TVA les immobilisations mixtes déjà utilisées par un établissement dont le pourcentage d'affectation, déterminé en fonction des règles qui viennent d'être décrites, varie de plus de 10 points par rapport au pourcentage de déduction financier calculé dans les conditions de droit commun



En se référant à la fiche annexée à l'instruction n° 02-027-M9 du 27 mars 2002 publiée au bulletin officiel de la comptabilité publique, **seules les immobilisations sont concernées par une régularisation** résultant d'une modification de la proportion de leur utilisation (cf. le troisième tiret du b) du 2) du II). En effet, rien n'est prévu sur ce point pour les biens mixtes autres que les immobilisations et les services (BAIS), ce qui signifie que la clef de répartition déterminée initialement ne fait pas, en principe, l'objet de régularisation ultérieure.

Cette situation s'explique par le fait que les BAIS sont consommés au fur et à mesure de leur utilisation. Par suite, la clef de répartition traduisant la proportion d'utilisation des dépenses doit être celle ayant été retenue initialement par l'EPSCP pour une année considérée. Par exemple, une clef de répartition de 80 % peut être utilisée pour les BAIS consommés durant l'année 2005 et une clef de 92 % peut concerner ce type de dépenses exposées en 2006 et les années suivantes si cette dernière clef ne varie pas de plus de 10 points.

Cela étant, dans la mesure où il est fait application, d'une clef de répartition "économique" calculée en fonction de recettes et que, par construction, cette clef est déterminée à raison des recettes se rapportant à l'exercice précédant celui au titre duquel cette dernière est mise en oeuvre, c'est-à-dire que la clef de répartition appliquée en début d'exercice peut potentiellement subir une variation quasiment impossible à prévoir et ne pouvant, en tout état de cause, être constatée qu'au terme dudit exercice, il paraît cohérent, dans un souci de neutralité fiscale s'attachant à la TVA, de procéder, dans ce cas, à une régularisation de la TVA déduite sur les BAIS.

Au reste, si l'on raisonne à l'aune du système applicable aux assujettis partiels, on peut observer que l'administration précise "Pour les dépenses mixtes autres que des immobilisations, la clef de répartition déterminée par l'entreprise lors de l'imposition ne fait pas **en principe** l'objet de régularisation ultérieure" (point 98 de l'instruction du 8 septembre 1994, 3 CA 94, numéro spécial). En d'autres termes, certaines situations peuvent justifier une régularisation du droit à déduction exercé au titre de BAIS.

Concrètement, il doit être procédé, le mois qui suit celui au cours duquel est déterminée la nouvelle proportion d'utilisation des BAIS, à la régularisation sur la CA3, ligne 21, selon les modalités suivantes: [proportion d'utilisation nouvelle (92 %) - proportion d'utilisation initiale (80 %)] pour les BAIS consommés en 2005 et, le cas échéant, [proportion d'utilisation nouvelle (92 %) - proportion d'utilisation initiale (80 %)] x 1/5ème pour les immobilisations si leur valeur n'est pas totalement consommée au sens de la TVA (cf. p. 121 et s. de l'ouvrage que l'Amue a publié dans sa collection : <http://www.amue.fr/Telecharger/PubliAmue/LaTVAdesEPSCP.pdf>).

1.3 Les régularisations résultant de la modification de l'utilisation de la dépense

Lorsque certains événements interviennent avant le commencement de la quatrième ou de la dix-neuvième – ou la neuvième²²⁰ - année qui suit l'ouverture du droit à déduction, des régularisations sont également exigibles.

Nous retrouvons ici le critère de l'utilisation de la dépense étant précisé que l'utilisation immédiate d'un bien d'investissement pour des opérations taxées ne constitue pas, en elle-même, une condition de l'application du système de régularisation des déductions²²¹.

²²⁰ Pour les immeubles acquis, livrés ou apportés avant le 1^{er} janvier 1996.

En effet, lorsque la situation d'un bien d'investissement fait l'objet d'une modification et que sa valeur, au sens de la TVA, n'est pas encore totalement consommée, la nouvelle utilisation ou la nouvelle situation du bien résultant de cette modification permet de fixer l'étendue de la régularisation de la déduction antérieure.

Dans cette situation, ainsi que cela est indiqué ci-dessus, la régularisation n'est exigible que si l'événement intervient **avant le commencement de la quatrième** ou de la dix-neuvième – ou la neuvième - **année qui suit respectivement celle de l'acquisition** – intracommunautaire le cas échéant -, l'importation ou la première utilisation des biens meubles et celle de l'acquisition ou de l'achèvement des immeubles ou encore, le cas échéant, **celle au cours de laquelle il a été procédé à l'imposition à la TVA d'une LASM** (dans les conditions qui sont examinées dans la fiche spécifique traitant de cette question).

Par exemple, un ordinateur acquis au cours de l'année 2003 pourra faire l'objet d'une régularisation jusqu'au 31 décembre 2006. Au-delà de cette date, l'assujetti intéressé sera dispensé de toute régularisation, quelle que soit l'utilisation de ce bien.

Les régularisations exigibles dans ces conditions peuvent donner lieu à un reversement ou, au contraire, à l'ouverture d'un droit à déduction ou à une déduction complémentaire de TVA.

1.4 Régularisations se traduisant par le reversement d'une fraction de la TVA effectivement déduite

Règles applicables jusqu'au 31 décembre 2007

Les régularisations sont exigibles sur le fondement de l'article 210 de l'annexe II au CGI (transposition de l'article 20 de la sixième directive) et s'appliquent, notamment, dans les cas suivants :

- disparition d'un bien meuble (sauf cas de destruction justifiée ou de vol prouvé)²²² ;
- cessation d'opérations ouvrant droit à déduction²²³ ;
- cession d'un immeuble soumise non à la TVA mais soumise aux droits de mutation²²⁴ ;

Transfert d'immobilisation entre deux secteurs regroupant des opérations taxées²²⁵.

Ces régularisations doivent être calculées à partir de la TVA **antérieurement** déduite. Ainsi, la TVA antérieurement déduite est diminuée d'un cinquième (biens meubles), d'un dixième ou d'un vingtième

²²¹ Cf. CJCE, arrêts du 11 juillet 1991, aff. C-97/90, *Lennartz* (points 15 et 16) et du 30 mars 2006, aff. C-184/04, *Uudenkaupunginkaupunki* (point 39).

²²² Justification de la destruction que celle-ci soit fortuite (sinistre) ou volontaire (mise au rebut, à la ferraille, à la casse). Quant au vol il est prouvé en cas de dépôt d'une plainte pour vol ou pour abus de confiance.

²²³ L'activité économique est poursuivie mais elle ne concourt plus à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction. Ce peut être le cas d'un établissement dont le chiffre d'affaires passe en-dessous de la limite de la franchise en base et qui ne formule pas d'option pour le paiement de la TVA.

²²⁴ La TVA ne s'applique aux opérations portant sur des immeubles ou partie d'immeubles qui sont achevés depuis plus de 5 ans ou qui dans les 5 ans de cet achèvement ont déjà fait l'objet d'une cession à titre onéreux à une personne n'intervenant pas en qualité de marchand de bien (CGI, art. 257.7°2.).

²²⁵ Le reversement à opérer dans le secteur à partir duquel s'effectue le transfert s'accompagne de l'ouverture d'un droit à déduction dans le secteur bénéficiaire de ce transfert. Les établissements peuvent être concernés, par exemple, lorsqu'une immobilisation est transférée du secteur distinct d'activité regroupant les opérations ouvrant droit à déduction au secteur constitué pour suivre les activités d'édition.



(immeubles) par année civile ou fraction d'année civile de consommation de la valeur du bien au sens de la TVA.

Cela signifie que ces régularisations sont effectuées en tenant compte des déductions complémentaires ou reversements ayant été pratiqués en application des articles 207 bis (variation dans la proportion d'utilisation des dépenses, règle mise en œuvre par les assujettis partiels) et 215 (variation dans le temps du prorata) de l'annexe II au CGI. (cf. exemple ci-dessous).

En revanche, en cas de cession²²⁶, l'acquéreur bénéficie d'un droit à déduction, au titre d'un bien constituant pour lui une immobilisation, qui se calcule en fonction d'une part de la TVA ayant **initialement** grevé ce bien et d'autre part, des cinquièmes, dixièmes ou vingtièmes "restant à courir" jusqu'au terme de la période de consommation de la valeur du bien telle que définie ci-dessus.

Exemple : Reprenons l'hypothèse de l'exemple présenté ci-dessus au 1.2 « Exemple » :

Considérons que le bien acquis en 2003 est un immeuble faisant l'objet d'une cession à titre onéreux en 2010 et que le pourcentage de déduction initiale de 18 % ne donne pas lieu à des modifications de plus de dix points, hormis au titre de l'année 2005 (30 %).

Il s'ensuit que l'assujetti qui cède l'immeuble doit procéder à la régularisation suivante :

- 352,80 € (déduction initiale) + 11,76 € (déduction complémentaire calculée sur la base du prorata 2005 : $588 - 352,80 \times 1/20$)
= 364,56 € (déduction antérieure) - $(364,56 \times 8/20^{\text{èmes}}$ représentant la valeur consommée = 145,82 €)
= 218,74 € (reversement).

Ou

- $364,56 \text{ €} \times 12/20^{\text{èmes}}$ (valeur restant à consommer) = **218,74 €**

L'acquéreur peut, quant à lui, déduire le montant de TVA suivant :

- 1960 € (TVA grevant initialement le bien) – $(1960 \times 8/20^{\text{èmes}})$ = **1176 €**

Ou

- $1960 \text{ €} \times 12/20^{\text{èmes}}$ = **1176 €²²⁷**

S'il est lui-même redevable partiel, il applique également la règle du prorata.

Ainsi, s'il bénéficie d'un pourcentage de déduction de 60 %, sa déduction est égale à :

$$1176 \text{ €} \times 60 \% = 705,60 \text{ €}$$

²²⁶ Seul un immeuble peut être concerné. En effet, il est rappelé que la cession à titre onéreux d'un bien meuble doit être soumise à la TVA lorsque celui-ci a ouvert droit à déduction totale ou partielle de la TVA afférente à son acquisition et quand bien même ce droit n'est pas exercé en pratique.

Corrélativement, une telle cession n'entraîne pas de régularisation de la déduction antérieure, même lorsque cela se fait sous forme d'une exportation ou d'une livraison intracommunautaire.

²²⁷ Si l'on ajoute à ce chiffre les montants de la valeur consommée du bien y compris pour la fraction n'ayant pas ouvert droit à déduction, on retrouve le montant initial de la TVA ayant grevé le bien : $1176 \text{ €} + 437,08 \text{ €} + 346,92 \text{ €} (1960 - 1092,70 \times 8/20) = 1960 \text{ €}$

1.5 Régularisations se traduisant par l'ouverture d'une déduction ou par une déduction complémentaire

Règles applicables jusqu'au 31 décembre 2007

Régularisations se traduisant par une déduction complémentaire

Bien évidemment, là encore, la déduction complémentaire ne peut être invoquée que si la valeur du bien concerné n'est pas totalement consommée au sens de la TVA.

Ainsi, des régularisations peuvent être opérées lorsqu' :

- une immobilisation cesse d'être exclue du droit à déduction (modification au regard des textes définissant les exclusions) ou que des opérations sont imposées à la TVA alors qu'elles en étaient antérieurement exonérées (changement quant à l'utilisation d'un bien²²⁸ ; CGI, ann. II, art. 226 et 226 bis – exercice d'une option pour le paiement volontaire à la TVA²²⁹) ;
- un bien d'investissement, n'ayant pas initialement fait l'objet d'une déduction totale (application d'un pourcentage de déduction ou exclusion du droit à déduction) notamment en raison de l'application de la règle du prorata ou d'une exclusion, donne lieu à une cession ou un apport en société imposé à la TVA sur le prix total (CGI, ann. II, art. 211). La déduction est égale soit à la **différence** entre le montant de la TVA ayant grevé le bien et le montant de la déduction initiale (cas d'une déduction partielle lors de l'acquisition), soit au **montant** de la taxe ayant grevé le bien, **de laquelle ou duquel doit être diminuée une somme correspondant à chaque année civile, ou fraction d'année civile, de consommation de la valeur de ce bien au sens de la TVA** (laquelle s'apprécie, il est rappelé, par cinquièmes, dixièmes ou vingtièmes).
- Autrement dit, la base de calcul de la déduction complémentaire est constituée par la TVA ayant grevé le bien qui n'a pu être déduite lors de son acquisition. En pratique, la déduction elle-même est égale à autant de cinquièmes, dixièmes ou vingtièmes du montant de la TVA non déduite initialement qu'il reste d'années civiles ou fraction d'années civiles à s'écouler jusqu'à la consommation totale de la valeur du bien au sens de la TVA.

Jusqu'à une date récente, **le montant de la déduction complémentaire ne pouvait pas excéder le montant de la TVA due à raison de la cession ou de l'apport** (ou en cas d'exportation ou de livraison intracommunautaire, de la TVA qui aurait été exigible), **sauf si le bien en cause est un immeuble d'habitation puisque dans ce cas, la déduction est égale au montant total de la TVA l'ayant grevé.**

Cette règle a été rapportée. En effet, une instruction du 10 novembre 2005 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 D-1-05 (<http://doc.impots.gouv.fr/aida/documentationFiscale.html?collection=BOI&numero=3D-1-05>)

apporte des précisions au sujet de l'étendue de la régularisation du droit à déduction se traduisant par une déduction complémentaire. La nouvelle règle à mettre en œuvre en ce domaine, à

²²⁸ Cela pourrait être le cas éventuellement d'un établissement appliquant le régime de la franchise en base et qui change de régime. Il peut alors calculer ce que l'on appelle un « crédit de départ ». Ce crédit de départ fixe l'étendue des droits à déduction afférents à des biens en tenant compte de l'utilisation dont ceux-ci ont fait l'objet entre leur date d'acquisition et celle à laquelle intervient le changement de situation.

²²⁹ « Dès lors que la location d'un immeuble est taxée après l'exercice de l'option pour la taxation, une régularisation des déductions devient nécessaire afin d'éviter une double imposition des dépenses en amont, et cela indépendamment du fait que la taxation est la conséquence du choix volontaire du contribuable » (point 40 de l'arrêt de la CJCE du 30 mars 2006, aff. C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*).



compter du 19 octobre 2005, suivant laquelle ladite déduction, se rapportant à des biens d'équipement n'ayant pas initialement donné lieu à l'exercice d'un droit à déduction intégral, n'est plus plafonnée à concurrence du montant de la TVA exigible à raison de la cession de l'immobilisation concernée, peut trouver à s'appliquer au sein des établissements d'enseignement supérieur et de recherche

Exemple : soit un matériel acquis en février 2002 par un assujetti "redevable partiel" (prorata de 55 %) pour un montant de 10 000 € HT (TVA : 1960 €).

Déduction initiale : $1960 \text{ €} \times 55 \% = 1078 \text{ €}$

En septembre 2003, ce matériel est revendu (8000 €) et la cession est soumise à la TVA (1568 €).

Par suite, l'assujetti bénéficie d'une déduction complémentaire :

Montant de la TVA non déduite lors de l'acquisition du bien : $1960 \text{ €} - 1078 \text{ €} = 882 \text{ €}$

Soit une déduction complémentaire de : $882 \text{ €} - (882 \times 2/5)$ ou $882 \text{ €} \times 3/5 = 529,20 \text{ €}$

Dans l'hypothèse où le bien a été acquis par un assujetti ne réalisant que des opérations ouvrant droit à déduction et qui n'a pu donner lieu à déduction lors de son acquisition (application d'une exclusion par exemple), la déduction complémentaire serait égale à :

$1960 \text{ €} - (1960 \times 2/5)$ ou $1960 \times 3/5 = 1176 \text{ €}$

S'il s'agit d'un assujetti "redevable partiel" (prorata de 55 %) :

$1960 \text{ €} - (1960 \times 2/5)$ ou $1960 \times 3/5 = 1176 \text{ €} \times 55 \% = 646,80 \text{ €}$

Il est à noter que c'est le montant de la déduction initiale qui est pris en compte ici. Il n'est donc pas tenu compte des régularisations ultérieures, telles que celles résultant des variations du prorata dans le temps.

1.6 Régularisations expressément prévues par le décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 à mettre en œuvre à compter du 1^{er} janvier 2008

Ainsi que l'a précisé à plusieurs reprises la Cour de justice des Communautés européennes²³⁰, c'est l'utilisation de la dépense qui détermine l'étendue de la déduction de la TVA grevant son coût.

Cette règle, nécessitant un suivi précis des biens immobilisés de nature à permettre de connaître la modification d'utilisation dont ils font l'objet le cas échéant, a pour corollaire la correction du droit à déduction préalablement exercé lorsque les conditions d'utilisation de la dépense viennent à être modifiées en raison de la survenue de certains événements.

De tels événements sont énumérés au 1 du III de l'article 207 nouveau de l'annexe II au CGI et entraînent une régularisation du droit à déduction pour toute la période de consommation de la valeur économique des immobilisations restant à courir.

Les modalités de calcul de cette régularisation, qui modifie les coefficients de référence définis *supra*, sont prévues au 2 du III de l'article 207 précité.

Voyons de quoi il retourne.

²³⁰ CJCE, point 15 de l'arrêt du 11 juillet 1991, *Lennartz* (aff. C-97/90), point 18 de l'arrêt du 15 janvier 1998, *Ghent Coal Terminal* (aff. C-37/95) et point 35 de l'arrêt du 8 juin 2000, *Brigitte Breitsohl* (aff. C-400/98).

a) Opération de cession ou d'apport d'un bien non soumise à la TVA sur le prix ou la valeur total

Dans ce cas (1° du 1 du III de l'article 207), il doit être considéré que le coefficient de taxation est égal à zéro pour toutes les années comprises dans la période n'ayant pas encore donné lieu à consommation de la valeur économique au sens de la TVA²³¹.

Exemple

Une université fait édifier un bâtiment²³² qui accueillera un laboratoire dans lequel sera exercée une activité de formation initiale (exonérée de TVA) et seront accomplis et facturés à des tiers des travaux d'analyse sur la base d'un savoir-faire exclusif. Autrement dit, ces travaux seront imposés à la TVA (coefficient de déduction de référence au regard des coefficients visés supra : $1 \times 0,38 \times 1 = 0,38$).

A la date d'achèvement des travaux (année N), l'université procède, en application des dispositions de l'article 257-7° du CGI, à l'imposition à la TVA de la livraison à soi-même (LASM. Cf. infra la fiche 2) du bâtiment

(1 000 000 € HT et 196 000 € de TVA) et récupère une fraction de cette taxe (0,38) représentant un montant de 74 480 €.

Après une utilisation mixte, comme indiqué ci-dessus, l'université décide de céder, en février N+5 (soit plus de cinq ans après l'achèvement de l'immeuble), le bâtiment à titre onéreux, étant précisé que le coefficient définitif de taxation est de 0,25 en N+5 (constaté entre le 2 janvier N+6 et le 25 avril N+6, soit postérieurement à l'année de cession). Cette cession n'est pas soumise à la TVA mais aux droits de mutation (CGI, art. 257). Le coefficient de taxation est alors égal à zéro.

L'université est donc tenue :

- de procéder, dans les conditions exposées *supra* au 1° et sans tenir compte de la régularisation ponctuelle présentée ci-après, à la régularisation périodique (reversement au Trésor public avant le 25 avril N+6) résultant de la variation de plus d'un dixième des coefficients définitifs de taxation et de déduction par rapport aux coefficients de référence.

$$196\,000 \times [1 \times 0,25 \times 1] - [1 \times 0,38 \times 1] / 20 = - 1\,274 \text{ €}$$

- de corriger le droit à déduction exercé au titre de la LASM puisque la valeur économique du bâtiment n'est pas totalement consommée (consommation de l'année N à l'année N + 5 soit 6 ans ; reste à consommer les années N + 6 à N + 19, soit 14 ans) :

$$14 \times [(0-0,38) \times 196\,000 / 20] = -52\,136 \text{ €}$$

ou $74\,480 - [74\,480 \times 1 \times 6/20] = 74\,480 - 22\,344 = 52\,136 \text{ €}$ (14 fois la TVA potentiellement déductible au titre d'une année égale à 3 724 €) correspondant à un reversement au Trésor public.

En définitive, à la date de la régularisation ponctuelle, l'université aura déduit un montant de TVA égal à $6^{233} \times [0,38 \times 196\,000] / 20$ (ou $3\,724 \times 6$) = $22\,344 - 1\,274$ (régularisation périodique liée à la variation des coefficients définitifs en N+5) = 21 070 €.

Si l'on s'ajoute à ce montant, celui de la TVA reversée au Trésor public, soit 52 136 € (régularisation ponctuelle pour N+6 à N+19) ainsi que celui correspondant à la TVA qui n'a pu être déduite durant la période ayant donné lieu à la consommation de la valeur économique

²³¹ Il est rappelé que les régularisations ne sont pas exigibles en cas de transmission d'universalité partielle ou totale de biens puis que le bénéficiaire de la transmission est réputé continuer la personne du cédant (CGI, art. 257 bis transposant l'article 5 § 8 – art. 19 dans la version du 28 novembre 2006 – de la 6^e directive ; cf. instr. 20 mars 2006 : BOI 3 A-6-06 : Dr. fisc. 2006, n° 14, instr. 13518). Cf. infra le C.

²³² En terme de domanialité, si le bien relève du domaine public, son aliénation suppose au préalable un déclassement par le propriétaire.

²³³ N à N+5, période au cours de laquelle la valeur économique du bien, au sens de la TVA, a été consommée.



du bien 5 (N à N+4) x [0,62 x 196 000] / 20 + 1 (N+5) x [0,75 x 196 000] / 20 et enfin celui afférent à la valeur économique non consommée pour laquelle aucun droit à déduction ne pouvait être exercé initialement 14 (N+6 à N+19) x [0,62 x 196 000] / 20 = 30 380 + 7350 + 85 064 = 122 794 €

⇒ on retrouve bien 196 000 € (21 070 + 52 136 + 122 794), soit le montant de TVA ayant grevé initialement le coût du bien.

Si l'acquéreur est un assujetti utilisant le bâtiment comme une immobilisation pour la réalisation de ses opérations taxées, l'université peut lui délivrer une attestation mentionnant le montant de la TVA qu'il est en droit de déduire, calculé à raison de la taxe ayant initialement grevé ce bien, soit 196 000 € en l'espèce (CGI, ann. II, art. 207, 3 nouveau) :

196 000 x 14/20 = 137 200 € potentiellement.

Bien entendu, il appartient à l'acquéreur de calculer son coefficient de déduction à raison des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission tels que définis ci-dessus.

Enfin, une nouvelle période de consommation de la valeur économique du bien acquis est ouverte chez l'acquéreur, soit en l'occurrence une période de vingt ans à compter de l'année de l'acquisition, N+5 devenant l'année N pour ce dernier.

b) Transferts entre secteurs distincts d'activités

Ce cas est également prévu au 1° du 1 du III de l'article 207 nouveau de l'annexe II au CGI ; il est donc assimilé implicitement à une cession non soumise à la TVA.

Afin d'en apprécier pleinement la portée, cette disposition doit être mise en regard de l'article 257, 8°, 1, c du CGI²³⁴ suivant lequel l'affectation d'un bien à un secteur d'activité exonéré n'ouvrant pas droit à déduction donne lieu à l'imposition d'une livraison à soi-même (LASM) lorsque ce bien a ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA grevant son coût.

En se référant à l'instruction du 8 septembre 1994, numéro spécial 3 CA 94 (§ 183), il apparaît que l'imposition de la LASM « concerne l'ensemble des biens ». Cela étant, l'administration a considéré jusqu'à présent que par ce membre de phrase, il faut entendre que cette LASM ne concerne que l'ensemble des biens mobiliers immobilisés. Cela est rappelé dans le BOI 3 D-1-07 au § 34.

Il résulte de ces lectures et analyses combinées que la régularisation de la TVA afférente à un bien immobilisé et ayant été déduite initialement est exigible, à raison des règles prévues à l'article 207, III nouveau de l'annexe II au CGI, dans tous les cas de figure hors celui qui est visé par l'article 257, 8°, 1, c du CGI.

Exemple

- i. Une université transfère, durant l'année N + 2, au secteur distinct regroupant les opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction (formations initiale et continue en particulier) des ordinateurs et du matériel de bureau initialement affectés au secteur distinct comprenant les opérations taxées. L'ensemble de ces biens a été acquis l'année N pour un coût total de 5 450 € HT (TVA = 1 068 €).

Dans ce cas, l'université doit, comme on vient de le voir, imposer à la TVA une LASM. En application du c du 1 de l'article 266 du CGI, la TVA est assise sur le prix d'achat de biens similaires, ou à défaut, par le prix de revient, déterminés dans le lieu et au moment où la taxe

²³⁴ Transposition de l'article 5, §7 b de la sixième directive, article 18 dans la version refondue le 28 novembre 2006.

devient exigible (conformément à l'article 175 de l'annexe II au CGI, date de la première utilisation des biens au titre du secteur « exonéré »).

Dans l'hypothèse où le prix d'achat des biens transférés peut être déterminé, en prenant comme comparaison le prix de biens d'occasion similaires, pour un montant égal à 1 500 € HT, l'université doit reverser au Trésor public une fraction de la TVA déduite initialement :

Imposition de la LASM, soit $1\,500\text{ €} \times 19,6\% = 294\text{ €}$ à mentionner sur la ligne de la déclaration de chiffre d'affaires correspondant à la période d'exigibilité de la TVA au titre de cette LASM²³⁵.

Bien entendu, la TVA exigible au titre de la LASM n'est pas déductible puisque les ordinateurs sont nouvellement affectés au secteur « exonéré » n'ouvrant pas droit à déduction (CGI, art. 271.I).

- ii. Un local (montant HT de 750 000 € et TVA de 147 000 €) initialement utilisé par une université, immédiatement après son édification, pour la réalisation des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction regroupées dans un secteur d'activité distinct et des opérations taxées elles-mêmes érigées en secteur d'activité distinct (coefficient de taxation égal à 0,35 avec un coefficient de déduction de référence identique) est transféré exclusivement, au cours de l'année N + 9, au secteur « exonéré ».
- La régularisation ponctuelle à effectuer, sous la forme d'un reversement au Trésor public (montant à mentionner sur la déclaration de chiffre d'affaires portant sur la période au cours de laquelle ladite régularisation est exigible) est la suivante.
 10 (années restant à courir pour la consommation de la valeur économique, N+10 à N+19)
 $\times [0 - 0,35 \times 147\,000 / 20] = - 25\,725\text{ €}$
ou $147\,000 - [147\,000 \times (0 - 0,35) \times 10 / 20] = 147\,000 - 121\,275 = 25\,725\text{ €}$
(10 fois la TVA potentiellement déductible, avec un coefficient de 0,35, au titre d'une année égale à 2 572,50 €).
A noter que les nouveaux coefficients de référence (cf. le 1° du 2 du V de l'article 207 nouveau de l'annexe II au CGI) sont : 1 (coefficient d'assujettissement) \times 0 (coefficient de taxation) \times 1 (coefficient d'admission) = 0 (coefficient de déduction).
Alors que précédemment, ils étaient respectivement de $1 \times 0,35 \times 1 = 0,35$.
 - Outre cette régularisation ponctuelle, l'université doit constater au titre du premier secteur d'affectation du bien immobilier une régularisation périodique, ne tenant pas compte de ladite régularisation ponctuelle, lorsque l'écart entre le produit des coefficients définitifs d'assujettissement et de taxation de l'année N+9 et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence (0,35)²³⁶ est supérieur à un dixième. Dans l'hypothèse où ce produit afférent à N+9 est de 0,47, la régularisation est la suivante :
 $147\,000 \times [0,47 - 0,35] / 20 = 882\text{ €}$ correspondant à une déduction complémentaire.

²³⁵ A comparer avec le calcul qui devrait être effectué si la technique de la régularisation était appliquée :

$2 \times$ (années restant à courir pour la consommation de la valeur économique) $\times [0 - 1 \times 1068 / 5] = - 427,20\text{ €}$

ou $1\,068 - [1068 \times (0 - 1) \times 3 / 5] = 1\,068 - 640,80 = 427,20\text{ €}$ (2 fois la TVA potentiellement déductible au titre d'une année égale à 213,60 €).

²³⁶ Dès lors qu'il n'existe pas d'exclusion du droit à déduction au titre du local, le coefficient d'admission est égal à 1.



- En définitive, à la date de la régularisation ponctuelle, l'université aura déduit un montant de TVA égal à $10^{237} \times [0,35 \times 147\,000] / 20 = 25\,725 \text{ €} + 882 \text{ €} = 26\,607 \text{ €}$

Si l'on s'ajoute à ce montant, celui de la TVA reversée au Trésor public, soit 25 725 € (N+10 à N+19) ainsi que celui correspondant à la TVA qui n'a pu être déduite durant la période ayant donné lieu à la consommation de la valeur économique du bien 9 (N à N+8) $\times [0,65 \times 147\,000] / 20 + 1 (N+10) \times [0,53 \times 147\,000] / 20 + 10 (N+9 \text{ à } N+19) \times [0,65 \times 147\,000 / 20] = 42\,997,50 + 3\,895,50 + 47\,775 = 94\,668$

⇒ on retrouve bien 147 000 € (26 607 + 25 725 + 94 668), soit le montant de TVA ayant grevé initialement le coût du bien.

- iii. Même hypothèse que *ii*) mais le local est transféré, au cours de l'année N + 7, au 3^e secteur distinct érigé au titre de l'activité d'édition de l'établissement à laquelle ne sont rattachées que des opérations taxées.

Le coefficient de taxation définitif, calculé conformément au 2^o du 3 du III de l'article 206 nouveau de l'annexe II au CGI, est donc égal à 1. Il en va de même pour le coefficient de déduction.

- La régularisation ponctuelle à effectuer, sous la forme d'un reversement au Trésor public (montant à mentionner sur la déclaration de chiffre d'affaires portant sur la période au cours de laquelle ladite régularisation est exigible) est la suivante :

12 (années, N+8 à N+19, restant à courir pour la consommation de la valeur économique du bien) $\times [0,35 - 1 \times 147\,000] / 20 = - 57\,330 \text{ €}$

ou $[147\,000 \times 12/20 (N+8 \text{ à } N+19)] - [147\,000 \times (0,35) \times 12/20] = 88\,200 - 30\,870 = 57\,330 \text{ €}$

Les nouveaux coefficients de référence sont : 1 (coefficient d'assujettissement) \times 1 (coefficient de taxation) \times 1 (coefficient d'admission) = 1 (coefficient de déduction).

Alors que précédemment, ils étaient respectivement de $1 \times 0,35 \times 1 = 0,35$.

Enfin dans la mesure où l'immeuble constitue une immobilisation dans le secteur distinct de l'édition, l'université est autorisée à déduire :

$147\,000 \times [(1 \times 12) / 20 (N+8 \text{ à } N+19)] = 88\,200^{238} \text{ €}$

- L'université peut, dans le cadre d'une régularisation périodique (écart de plus d'un dixième par rapport au coefficient de déduction de référence : $1 - 0,35$), déduire une fraction du montant de la TVA ayant grevé le coût du bien initialement afin de tenir compte de la nouvelle affectation du local en N+7 (évolution du coefficient de taxation dans le temps).

$147\,000 \times [1 - 0,35] / 20 = 4\,777,50 \text{ €}$

- En définitive, à la date de la régularisation ponctuelle, l'université aura déduit un montant de TVA égal à $8^{239} \times [0,35 \times 147\,000] / 20 = 20\,580 \text{ €} + 4\,777,50 \text{ €} = 25\,357,50 \text{ €}$

Si l'on s'ajoute à ce montant, celui correspondant à la TVA qui n'a pu être déduite durant la période ayant donné lieu à la consommation de la valeur économique du bien : $7 (N \text{ à } N+6) \times [0,65 \times 147\,000] / 20 = 33\,442,50 \text{ €}$ ainsi que celui correspondant à la TVA déductible au titre de la nouvelle affectation 88 200 €

²³⁷ N à N+9, période au cours de laquelle la valeur économique du bien, au sens de la TVA, a été consommée.

²³⁸ $30\,870 [147\,000 \times 0,35 \times 12/20] + 57\,330 [147\,000 \times 0,65 \times 12/20]$

²³⁹ N à N+7, période au cours de laquelle la valeur économique du bien, au sens de la TVA, a été consommée.

⇒ on retrouve bien 147 000 € (25 357,50 + 33 442,50 + 88 200), soit le montant de TVA ayant grevé initialement le coût du bien.

iv. Même hypothèse que *ii)* mais, en N, le local est affecté exclusivement au secteur distinct de l'activité d'édition qui ne comprend que des opérations ouvrant droit à déduction. Le coefficient de déduction de référence est donc égal à l'unité (1 x 1 x 1). L'université a pu ainsi déduire 147 000 € de TVA.

- Au cours du mois de mars N + 9, cet établissement utilise le local à la fois pour le secteur « édition » et pour le secteur « exonéré ». Il est constaté, avant le 25 avril N+10 que le coefficient de taxation définitif, calculé à raison du chiffre d'affaires des deux secteurs (cf. *supra* le 1. B), et, partant, que le coefficient de déduction définitif du local au titre de l'année N+9, représentent 0,33.

Aucune régularisation ponctuelle n'est à effectuer (même partiellement et non plus totalement, le bien continue d'être utilisé pour le secteur « édition »), mais l'université doit, dans le cadre d'une régularisation périodique (écart de plus d'un dixième par rapport au coefficient de déduction de référence), reverser une fraction du montant de TVA déduite initialement qui tient compte de la nouvelle affectation du local en N+9 (évolution du coefficient de taxation dans le temps).

$$147\,000 \times [0,33 - 1] / 20 = - 2\,425,50 \text{ €}$$

A noter que le coefficient de déduction de référence n'est pas modifié et reste égal à 1.

- En définitive, à la date de la régularisation périodique, l'université aura déduit un montant de TVA égal à 147 000 € – 2 425,50 € = 144 574,50 €
Si le coefficient de taxation définitif se rapportant aux années N+10 à N+19 reste égal à 0,33, une régularisation périodique devra être effectuée au titre de chacune de ces années.

c) Cession ou apport d'un bien immobilisé soumis à la TVA sur le prix total ou la valeur totale

Dans une telle situation, le bien est, en quelque sorte, réputé être affecté à des opérations taxées au titre des années pour lesquelles sa valeur économique n'a pas encore été consommée. Il s'ensuit une régularisation de la TVA initialement déduite par application d'un coefficient de déduction égal à l'unité pour chacune des années concernées (*CGI, ann. II, art. 207, III, 1, 2° et 2, 2°*).

En d'autres termes, la régularisation, se traduisant nécessairement par une déduction complémentaire, ne porte que sur des biens n'ayant pas ouvert droit à déduction totale.

Peuvent en particulier être concernées par ce cas de figure les cessions de biens mobiliers d'investissement usagés ayant ouvert droit à déduction partielle de la TVA ayant grevé leur coût initial (*CGI, art 261, 3, 1°, a*) ou encore la vente d'un immeuble soumise à la TVA (*CGI, art. 257, 7°*).

Exemple

v.) Une entreprise acquiert, l'année N, un immeuble en état futur d'achèvement (1 M€ HT et 196 000 € de TVA). Le prix réclamé par le cédant est soumis à la TVA en application des dispositions combinées des articles 257.7° et 1594-0 GA du CGI.

L'acquéreur affecte ensuite l'immeuble à deux activités économiques :

- l'une se traduit par des opérations portant sur des produits d'origine humaine qui sont exonérées de TVA sans possibilité d'option (*CGI, 261, 4, 2°*) ;



- l'autre consiste à donner en location des locaux nus à usage professionnel dont les loyers sont volontairement soumis à la TVA à raison de l'exercice d'une option (CGI, art. 261 D et 260. 2°).

Cette dernière activité donne lieu à la constitution d'un secteur distinct au sens de la TVA (CGI, ann. II, art. 209, I, 2° nouveau).

L'immeuble étant utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations certes toutes imposables (coefficient d'assujettissement de 1) mais n'ouvrant pas toutes droit à déduction, le coefficient de taxation est forfaitairement déterminé, conformément aux dispositions du 2° du 3 du III de l'article 206 nouveau de l'annexe II au CGI, en fonction du chiffre d'affaires total des deux secteurs d'activités distincts constitués. Il est considéré, par hypothèse, que ce coefficient de taxation est de 0,32.

Au cours de l'année N + 3, l'entreprise cède l'immeuble à une université. Cette cession est soumise à la TVA puisqu'il s'agit de la première cession dans les cinq ans d'achèvement de l'immeuble (CGI art. 257, 7°).

Corrélativement, l'entreprise bénéficie d'une déduction complémentaire :

Période ayant donné lieu à consommation de la valeur économique = 4 années

Période relative à la valeur économique non encore consommée = 16 années

$$\Rightarrow 16 \times [196\ 000 \times (1 - 0,32) / 20] = \mathbf{106\ 624\ €}$$

Si l'on ajoute à ce montant, d'une part la TVA d'ores et déjà déduite se rapportant à la période intégrale au cours de laquelle la valeur économique des biens était censée se consommer ($20 \times [196\ 000 \times 0,32 / 20] = 62\ 720\ €$), et d'autre part, la TVA qui ne pouvait pas être déduite durant cette même période ($4 \times [196\ 000 \times 0,32 / 20] = 26\ 656\ €$), on retrouve bien le montant de la TVA qui a initialement grevé les biens, soit 196 000 €²⁴⁰.

- vi. Reprenons l'exemple *i*) du n° 20 ci-dessus et considérons que l'université ne transfère pas les biens d'un secteur à un autre mais les cède en N+2, après les avoir utilisés pour les besoins des secteurs « exonéré » et « taxé » (dépenses mixtes), à une entreprise moyennant un prix de 1500 € HT (TVA de 294 €).

Dans ce cas, l'université, disposant d'un coefficient de taxation de 0,34 au moment de l'acquisition des ordinateurs (soit une déduction de TVA égale à $1068\ € \times 0,34 = 363\ €$), peut opérer une déduction complémentaire suivant les modalités suivantes.

Période ayant donné lieu à consommation de la valeur économique = 3 années

Période relative à la valeur économique non encore consommée = 2 années

$$\Rightarrow 2 \times [1068 \times (1 - 0,34) / 5] = \mathbf{282\ €}$$

Si l'on ajoute à ce montant, d'une part la TVA d'ores et déjà déduite se rapportant à la période intégrale au cours de laquelle la valeur économique des biens était censée se consommer ($5 \times [1068 \times 0,34 / 5] = 363\ €$), et d'autre part, la TVA qui ne pouvait pas être déduite durant cette même période ($3 \times [1068 \times 0,34 / 5] = 423\ €$), on retrouve bien le montant de la TVA qui a initialement grevé les biens, soit 1068 €.

²⁴⁰ Pour un immeuble affecté à l'habitation, la TVA initiale peut être déduite intégralement (CGI, ann. II, art. 207, IV 1 nouveau). Jusqu'au 31 décembre 2007, cette règle est prévue au 2° alinéa *in fine* de l'article 211 de l'annexe II au CGI.

d) Modification du coefficient d'admission en cours d'utilisation d'une immobilisation

Une telle modification intervient consécutivement à une modification des règles d'exclusion (CGI, ann. II, art. 207, III, 3° nouveau).

Quand on sait qu'un État membre est seulement autorisé à maintenir des dispositions excluant le droit à déduction qui sont antérieures à l'entrée en vigueur de la sixième directive²⁴¹, la correction du coefficient d'admission ne peut que correspondre à son augmentation avec pour corollaire une déduction complémentaire venant amoindrir la rémanence de TVA initiale.

Il est même possible d'ajouter que le bien immobilisé ne peut être qu'un bien meuble corporel eu égard à la réglementation applicable actuellement en France en matière d'exclusions.

Exemple

Prenons pour des besoins d'illustration une hypothèse.

Une université acquiert, l'année N, un bien meuble immobilisé (achat grevé d'une TVA de 29 400 €), frappé d'une exclusion totale, qui est utilisé pour la réalisation de ses opérations taxées.

Les coefficients définis par les nouvelles dispositions de l'annexe II au code général des impôts sont alors les suivants :

1 (coefficient d'assujettissement) \times 1 (coefficient de taxation) \times 0 (coefficient d'admission) = 0 (coefficient de déduction).

En N+3, en raison d'une modification de la réglementation, les biens de nature identique à celui acquis préalablement par l'université peuvent désormais ouvrir droit à déduction à concurrence de 80 %.

Il s'ensuit une modification du coefficient de déduction :

1 (coefficient d'assujettissement) \times 1 (coefficient de taxation) \times $0,80$ (coefficient d'admission) = $0,80$ (coefficient de déduction).

La régularisation à effectuer se calcule comme suit dès lors que le 2 et le 3 du III de l'article 207 nouveau de l'annexe II au CGI prévoient de ne prendre en compte, tant du côté de l'assujetti ayant initialement acquis les biens immobilisés que du côté d'un autre assujetti en devenant propriétaire par la suite, que les seules années restant à courir de la période de consommation initiale de la valeur économique de ces biens. En d'autres termes, au regard des régularisations, le compteur n'est plus remis à zéro en cas de modification des règles relatives aux exclusions du droit à déduction²⁴² :

Période ayant donné lieu à consommation de la valeur économique = 4 années

Période relative à la valeur économique non encore consommée = 1 année

$\Rightarrow 1 \times [29\,400 \times (0,80 - 0) / 5] = 4\,704$ € de déduction complémentaire

Si l'on ajoute à ce montant, d'une part la TVA n'ayant pu être déduite se rapportant à la période d'exclusion du droit à déduction au cours de laquelle la valeur économique des biens s'est consommée ($4 \times [29\,400 / 5] = 23\,520$ €), et d'autre part, la TVA qui ne peut pas être déduite durant la dernière année de la période de consommation de la valeur économique ($1 \times [29\,400 \times 0,20 / 5] = 1\,176$ €), on retrouve bien le montant de la TVA qui a initialement grevé les biens, soit 29 400 €.

²⁴¹ Clause de gel ou de *standstill* de la 6^e directive prévue à l'article 176 (version refondue le 28 novembre 2006 ; ancien art. 17 § 6)

Cf. notamment CJCE, 18 juin 1998, aff. C-43/96. - CJCE, 5 oct. 1999, aff. C-305/97.

²⁴² V. note 31. Cette règle est donc nouvelle par rapport à celle qui s'applique jusqu'au 31 décembre 2007. Cf. BOI 3 D-1-07, § 38.



e) Biens immobilisés dont l'affectation est modifiée en cours d'utilisation

Il convient ici de faire une lecture combinée du 4° et du 5° du III de l'article 207 nouveau de l'annexe II au CGI.

En effet, la combinaison de ces deux dispositions permet à la fois de distinguer les deux situations que nous allons voir maintenant et d'apprécier précisément ce que sous-tend la seconde.

1) Le bien est nouvellement utilisé pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction

Nous sommes dans le cas où le bien était, en tout ou partie, nécessairement utilisé antérieurement à sa nouvelle affectation à la réalisation d'opérations imposables, c'est-à-dire encore une fois situées dans le champ d'application de la TVA. En effet, dans le cas contraire, un coefficient d'assujettissement égal à zéro aurait été attribué à ce bien de manière définitive, conformément au 2 du V de l'article 207 nouveau de l'annexe II au CGI et, partant, le coefficient de déduction ne pourrait, lui aussi, qu'être égal à zéro (cf. [supra B, 1](#)).

Il est à noter qu'en prévoyant une régularisation, le décret est le reflet de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes dégagée dans un arrêt du 30 mars 2006, *Kaupunki* (aff. C-184/04, point 40) alors que dans l'instruction du 8 septembre 1994, numéro spécial 3 CA 94, il est précisé que, dans le même cas de figure, l'assujetti doit imposer une livraison à soi-même sur le fondement de l'article 257, 8°, 1, b du CGI (cf. le point 178).

Enfin, il faut relever que pour le « crédit de départ » accordé le cas échéant²⁴³, les compteurs ne sont, là aussi, pas remis à zéro²⁴⁴.

Exemple

Pour l'exploitation d'une crèche, une université acquiert, l'année N, un bâtiment (TVA : 196 000 €). Par hypothèse, il est considéré que cette activité est placée hors du champ d'application de la TVA en application des dispositions de l'article 256 B du CGI (activité exercée par un organisme public et absence de distorsions dans les conditions de la concurrence).

Ce même bâtiment est également utilisé pour la réalisation des opérations de formation continue, lesquelles sont exonérées de TVA conformément à l'article 261 4.4° a du CGI.

Le coefficient d'assujettissement tenant compte de cette situation est égal à 0,25 tandis que le coefficient de taxation est nul. Le coefficient d'admission étant égal à l'unité, le coefficient de déduction représente : $0,25 \times 0 \times 1 = 0$

Au cours de l'année N + 4, l'université cesse d'affecter le bâtiment à la formation continue et l'utilise pour la réalisation de son activité d'édition à laquelle ne sont rattachées que des opérations ouvrant droit à déduction. Il s'ensuit que le coefficient d'assujettissement est toujours de 0,25. En revanche, le

²⁴³ Conformément au 2 du IV de l'article 207 nouveau de l'annexe II au CGI, un « crédit de départ » est également accordé à un assujetti pour les biens en stock cessant d'être utilisés exclusivement pour la réalisation d'opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction. Le crédit de départ correspond au coefficient de taxation de référence propre à la nouvelle affectation des biens et qui se substitue au coefficient de taxation qui était nul précédemment. Le coefficient de déduction suit nécessairement la même évolution dès lors que le coefficient d'admission est égal à l'unité.

Sur le fondement des mêmes dispositions, la TVA afférente à un bien immobilisé n'ayant pas encore été utilisé peut aussi être déduite à proportion du coefficient de déduction résultant de ce changement.

Bien entendu, aucun crédit de départ n'est accordé pour un bien dont le coefficient d'assujettissement est initialement nul (cf. [le 2. B. 1° de la présente étude](#)).

²⁴⁴ Cf. § 39 du BOI 3 D-1-07.

coefficient de taxation passe de 0 à 1. le coefficient d'admission restant à 1, le coefficient de déduction est désormais de : $0,25 \times 1 \times 1 = 0,25$

Par suite, cet établissement est en droit de déduire une fraction de la TVA initialement supportée (là aussi le compteur n'est pas remis à zéro ; cf. *supra* 2. B, 2°, d *in fine*) :

Période ayant donné lieu à consommation de la valeur économique = 5 années

Période relative à la valeur économique non encore consommée = 15 années

⇒ $15 \times [196\ 000 \times (0,25 \times 1 \times 1 - 0) / 20] = 36\ 750\ €$

Si l'on ajoute à ce montant, d'une part la TVA n'ayant pu être déduite se rapportant à la période au cours de laquelle la valeur économique des biens s'est consommée ($5 \times [196\ 000 / 20] = 49\ 000\ €$), et d'autre part, la TVA qui ne peut pas être déduite durant la dernière année de la période de consommation de la valeur économique ($15 \times [196\ 000 \times 0,75 / 20] = 110\ 250\ €$), on retrouve bien le montant de la TVA qui a initialement grevé les biens, soit 196 000 €

A noter que pour le calcul des régularisations ultérieures, c'est le coefficient de 0,25 qu'il convient de prendre en considération (CGI, ann. II, art. 207, V, 2, 2° nouveau).

2) Le bien cesse d'être utilisé pour les besoins d'opérations ouvrant droit à déduction

Dans une telle situation, deux cas de figure doivent être envisagés. En effet, l'absence de droit à déduction concerne soit des opérations qui sont situées hors du champ d'application de la TVA (opérations non imposables), soit des opérations qui se trouvent dans ce champ (opérations imposables) mais qui sont exonérées de l'impôt par la loi indépendamment des règles spécifiques de territorialité.

Il nous reste à étudier cet état de choses.

Auparavant, il est à souligner que le décret du 16 avril 2007 ne distingue pas expressément le cas de la cessation d'activité économique taxable de celui de la cessation d'opérations ouvrant droit à déduction.

Cela est tout à fait compréhensible puisque ce sont les dispositions de l'article 257, 8°, 1, d) du CGI qui posent les règles applicables dans la première situation²⁴⁵.

Il ressort de leur lecture que l'assujetti concerné doit imposer une livraison à soi-même (LASM) pour chacun des biens en sa possession à la date où il est considéré, au regard de la TVA, qu'une activité économique taxable a cessé d'être exercée²⁴⁶.

Néanmoins, si l'on se réfère à l'instruction du 8 septembre 1994, n° spécial 3 CA-94, §184 et 187 *in fine*, il apparaît que la LASM ne concerne pas les biens immeubles, lesquels sont « passibles des régularisations prévues à l'article 210 de l'annexe II au CGI. »

On peut penser, semble-t-il, que cette règle continuera à s'appliquer dans le cadre du nouveau dispositif issu du décret précité.

Le bien n'est plus affecté à des opérations imposables. – On le sait maintenant, cela signifie que le coefficient d'assujettissement devient nul, de même que les coefficients de taxation et de déduction.

²⁴⁵ Transposition en droit interne de l'article 5 § 7 point c) de la sixième directive (art. 18 point c) dans la version du 28 novembre 2006.

²⁴⁶ Date à laquelle l'assujetti cesse d'offrir au public des services ou des biens à la vente ; date qui coïncide généralement avec la fermeture des magasins, ateliers, bureaux. Ainsi, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, une entreprise dont l'objet est de vendre des marchandises doit être considérée comme ayant cessé son activité au plus tard à la date à laquelle elle a vendu la totalité de son stock de marchandises (cf. *Doc. adm.*, 3 A-124, n° 48).



La régularisation corrélative est la dernière à effectuer au titre du bien concerné puisque celui-ci sort de la sphère de la TVA, événement entraînant pour l'assujetti l'ayant utilisé précédemment et pour toute autre personne, la perte définitive de toute possibilité d'exercer un droit à déduction de la TVA se rapportant à son coût ou, plus précisément, à sa valeur économique, au sens de cet impôt, non encore consommée (application de la jurisprudence *Lennartz*, cf. supra **B 1**^o).

Enfin cette régularisation est différente selon que le bien immobilisé est de nature immobilière ou mobilière.

Exemple

Une université, après avoir utilisé des locaux (80 000 € HT et 15 680 € de TVA) situés dans un bâtiment qu'elle a acquis l'année N pour la réalisation, par l'un de ses laboratoires, d'opérations de recherche facturées à des tiers (situées dans le champ d'application de la TVA et taxées), décide, consécutivement au déménagement de ce laboratoire, de les affecter, l'année N + 7, à la crèche qu'elle crée et exploite (activité placée hors du champ d'application de la TVA).

Parallèlement, l'université laisse dans lesdits locaux nouvellement affectés une partie du mobilier utile à l'exploitation de la crèche²⁴⁷.

Les régularisations correspondantes (versement au Trésor public) sont les suivantes.

Locaux :

Période de consommation de la valeur économique = 8 années (N à N+7)

Période relative à la valeur économique non encore consommée = 12 années (N + 8 à N + 19)

$$\Rightarrow 12 \times [15\,680 \times (0 \times 0 \times 1 - 1 \times 1 \times 1) / 20] = - 9\,408 \text{ €}$$

Si l'on ajoute à ce montant, la TVA d'ores et déjà déduite se rapportant à la période de consommation de la valeur économique des locaux ($8 \times [15\,680 \times 1 \times 1 \times 1 / 20] = 6\,272 \text{ €}$), on retrouve bien le montant de la TVA qui a initialement grevé les biens, soit 15 680 €.

Le coefficient d'assujettissement est égal à 0 et devient dès lors le coefficient de référence définitif à ce titre.

Mobilier

Pour les biens concernés, la régularisation s'effectue, conformément à l'article 257. 8°. 1. b *in fine* du CGI (transposition de l'article 5§7 de la sixième directive, article 18 nouveau dans la version refondue le 28 novembre 2006²⁴⁸), par l'imposition à la TVA d'une livraison à soi-même (LASM ; à rapprocher du b supra).

En application du c du 1 de l'article 266 du CGI, la TVA est assise sur le prix d'achat de biens similaires, ou à défaut, par le prix de revient, déterminés dans le lieu et au moment où la taxe devient exigible (conformément à l'article 175 de l'annexe II au CGI, date de la première utilisation des biens pour les besoins des opérations de recherche taxées).

Toutefois, en l'occurrence, le mobilier en question n'a plus, en raison de son ancienneté, aucune valeur marchande. L'université n'est donc pas tenue d'imposer la LASM²⁴⁹.

²⁴⁷ D'aucuns pourront considérer que l'exemple choisi est assez peu en adéquation avec la réalité du terrain. Certes, on ne peut écarter une telle observation d'un revers de main, bien qu'en pratique la création et l'exploitation d'une crèche par une université soit avérée. Mais, indépendamment du bien-fondé ou non de l'exemple, l'objectif est avant tout pédagogique et didactique pour permettre au lecteur de bien appréhender le mécanisme de fonctionnement du nouveau système de régularisation du droit à déduction de la TVA.

²⁴⁸ http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/fr/oj/2006/l_347/l_34720061211fr00010118.pdf

²⁴⁹ Si la technique de la LASM ne devait pas être mise en œuvre, aucune régularisation ne serait due en tout état de cause sur le fondement de l'article 207 nouveau de l'annexe II au CGI en raison de l'expiration de la période de régularisation prévue pour

Le bien continue à être affecté à des opérations imposables. – Cela signifie donc que le bien est utilisé pour la réalisation d'opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction.

Par suite, le coefficient de taxation devient nul, étant précisé que ce nouveau coefficient de référence pourra être encore modifié ultérieurement si le bien est affecté de nouveau à des opérations ouvrant droit à déduction et sous réserve que la période de régularisation (de consommation de la valeur économique du bien) ne soit pas expirée.

Exemple

1) En raison des chiffres d'affaires de l'année N propres à ses livraisons de biens meubles corporels et aux prestations de services fournies, une université se trouve placée sous le régime de la franchise en base défini à l'article 293 B du CGI et ne formule pas d'option pour le paiement de la TVA.

Par suite, l'université ne réalise que des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction et doit procéder à une correction du droit à déduction exercé au titre :

- d'immobilisations dont la valeur économique, au sens de la TVA, n'a pas été totalement consommée ;
- de biens en stock ayant donné lieu à déduction de la TVA comprise dans leur coût²⁵⁰.

Aux seules fins d'illustrer ce cas de figure sans tomber dans une exhaustivité excessive, contentons-nous d'examiner la situation d'un immeuble acquis en N-2 (1 000 000 € HT et TVA de 196 000 €), de biens meubles corporels (BMC) pour lesquels la période de consommation de la valeur économique restant à courir est égale à trois années (acquisition en N-1 ; 570 000 € HT et TVA de 111 720 €) et, enfin, de biens en stock ayant ouvert droit à déduction totale de la TVA (43 000 € HT, TVA de 8 428 €).

La régularisation, se traduisant par un reversement au Trésor public, se calcule comme suit :

Période de consommation de la valeur économique des biens immobilisés :

- 3 années (N-2 à N pour l'immeuble) ⇒ Période relative à la valeur économique non encore consommée = 17 années
- 2 années (N-1 à N pour les biens meubles corporels) ⇒ Période relative à la valeur économique non encore consommée = 3 années

⇒ $17 \times [196\,000 \times (1 \times 0^{251} \times 1 - 1 \times 1 \times 1) / 20] + 3 \times [111\,720 \times (1 \times 0^* \times 1 - 1 \times 1 \times 1) / 5] = -233\,632 \text{ €}$

Si l'on ajoute à ce montant, la TVA d'ores et déjà déduite se rapportant à la période de consommation de la valeur économique des locaux et des BMC ($3 \times [196\,000 \times 1 \times 1 \times 1/20] + 2 \times [111\,720 \times 1 \times 1 \times 1/5] = 74\,088 \text{ €}$), on retrouve bien le montant de la TVA qui a initialement grevé les biens immobilisés, soit 307 720 €.

Quant à la TVA se rapportant aux biens en stock, l'université doit reverser son montant total déduit auparavant, soit 8 428 € (cf. le 2. A).

les biens meubles immobilisés, ou dit autrement de la période de consommation de la valeur économique au sens de la TVA (cinq années).

²⁵⁰ CGI, ann. II, art. 207, VI, 2° nouveau.

²⁵¹ Nouveaux coefficients de taxation de référence susceptibles d'être encore modifiés si les locaux ou les BMC sont de nouveau, durant respectivement N à N+16 et N à N+2, utilisés pour la réalisation d'opérations taxées.



2. Les régularisations relatives aux biens autres que les immobilisations et les services

Jusqu'au 31 décembre 2007

En application des dispositions des articles 271. III du CGI et de l'article 221 de l'annexe II à ce code, le montant de la TVA dont la déduction a déjà été opérée doit être reversé :

- lorsque les marchandises ont disparu (sauf cas de destruction justifiée²⁵², de vol prouvé²⁵³ ou de "démarque inconnue²⁵⁴") ;
- lorsque les biens et services ayant fait l'objet d'une déduction de la TVA qui les avaient grevés viennent à être utilisés pour une opération n'ouvrant pas droit à déduction et que cette utilisation ne donne pas lieu à l'imposition à la TVA d'une opération assimilée à une livraison ou à une prestation à soi-même.

Par exemple : prélèvements effectués pour les besoins normaux du chef d'entreprise individuelle ; ou encore en cas de déductions opérées au titre de dépenses préparatoires lorsque les BAIS concernés ont été utilisés, dans les faits, pour les besoins d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction : pour les biens, un reversement intégral de la TVA initialement déduite est alors exigé sur le fondement des articles 271-III du CGI et 221-1 de son annexe II.

Pour les services, le reversement intégral de la TVA déduite est exigible sur le fondement des articles 271-III du CGI et 221-1 de son annexe II²⁵⁵.

Il n'existe pas ici, contrairement à ce qui se passe pour les immobilisations, de période de référence dans le cadre de laquelle la régularisation doit être opérée. Autrement dit, la régularisation est exigible indépendamment de la date à laquelle intervient l'événement qui la motive.

A compter du 1^{er} janvier 2008

Comme cela est prévu dans le régime applicable jusqu'au 31 décembre 2007, des régularisations, sous la forme de reversements au Trésor public de la totalité de la TVA déduite, devront être effectuées, à compter du 1^{er} janvier 2008 (*CGI, ann. II, art. 207, VI nouveau*) et ce, *indépendamment du délai écoulé entre la date de déduction de la taxe et celle à laquelle intervient l'un des deux événements suivants* :

- les marchandises ont disparu ;
- les biens ou services sont en définitive utilisés pour les besoins d'une opération non soumise à cet impôt.

Néanmoins, le reversement ne sera pas exigé pour les biens, sous réserve d'une justification, en cas de :

- destruction avant toute utilisation ou cession ;
- vol

²⁵² Volontaire : doit trouver sa traduction en comptabilité, ce qui, en règle générale, en constitue la justification (destruction de marchandises volées puis retrouvées mais devenues inutilisables ou invendables).

Accidentelle : incendie, inondation, en cours de transport, etc.

²⁵³ Plainte déposée auprès du procureur de la République.

²⁵⁴ Vols de faible importance dans les magasins.

²⁵⁵ Cf. l'instruction publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 D-4-99.

B. Les corrections effectuées sous la forme d'une livraison à soi-même

Outre le dispositif des corrections se traduisant par un reversement ou une déduction complémentaire que nous venons d'étudier, la TVA déduite par un assujetti peut être corrigée par la technique de la livraison à soi-même de biens ou de services.

1. Le recours à la technique de la livraison à soi-même

Sur ce sujet, il convient de se reporter à la fiche spécifique consacrée aux livraisons à soi-même qui figure dans la troisième partie.

2. Les prestations de services à soi-même

Nous avons vu qu'un bien ouvre droit à déduction dès lors que celui-ci est nécessaire à l'exploitation de l'assujetti qui l'a acquis et que son utilisation, le cas échéant, à des fins étrangères à cette exploitation n'est pas supérieure à 90 % de son utilisation totale (CGI, ann. II, art. 230).

Si après son acquisition, le bien est effectivement utilisé à des fins étrangères aux opérations imposables (par exemple : utilisation à des fins privées), **l'assujetti est tenu, en contrepartie de la déduction totale ou partielle** (application d'un pourcentage de déduction) **dont il a bénéficié, d'imposer à la TVA la prestation de services ainsi fournie à titre gratuit** (art. 6.2.a de la sixième directive transcrit à l'article 257-8° 2.a. du CGI)²⁵⁶.

La base d'imposition de la prestation de services à soi-même (PASM) correspond à la valeur hors taxe des BAIS et des services, nécessaires à la réalisation de la prestation et qui ont ouvert droit à déduction totale ou partielle de la TVA grevant leur coût.

Ainsi, lorsque le bien utilisé est une immobilisation, la base d'imposition de la prestation de services à soi-même comprend l'amortissement linéaire du bien correspondant à la durée d'utilisation du bien.

De même, les coûts d'acquisition du terrain sur lequel a été érigé un immeuble partiellement utilisé à des fins privées mais affecté en totalité à l'exploitation professionnelle par un assujetti doivent être inclus dans la base d'imposition de la PASM si la déduction de la TVA y afférente a été opérée. A défaut, serait rompue la correspondance entre la déduction en amont et la taxation à l'aval. La base d'imposition peut être, dans un souci d'égalité entre les assujettis et les consommateurs finals, déterminée en fonction de la durée de la période de régularisation prévue en matière de TVA ([cf. supra le 1.1 du A](#)). Ce faisant, sont écartés les risques pour les biens dont la valeur, au sens de la TVA, n'est pas encore consommée et dont la cession est exonérée de TVA (cas par exemple des immeubles dans certaines situation ; [cf. supra le 2.4 de la partie « le champ d'application »](#)) de faire l'objet d'une consommation finale en franchise de TVA²⁵⁷.

Enfin, la TVA due au titre d'une prestation de services à soi-même est exigible lorsque celle-ci est effectuée (CGI, ann. II, art. 175) et cette taxe n'est jamais déductible.

²⁵⁶ CJCE, arrêt 8 mars 2001, *Laslo Bakcsi*, aff. C-415/98.

²⁵⁷ CJCE, arrêt du 14 septembre 2006, *Hausgemeinschaft Jörg und Stephanie Wollny*, aff. C-72/05, points 48 et 49.



A titre d'exemple, si un ordinateur acquis par une université pour les besoins de ses activités économiques fait l'objet d'utilisations étrangères à ses activités par un personnel de l'établissement (utilisation à des fins strictement personnelles et non professionnelles), une prestation de services à soi-même doit être imposée à la TVA par l'université. Bien entendu, la TVA exigible à ce titre n'est pas déductible.



Ce qu'il faut retenir

1. Nonobstant son caractère absolu, le droit à déduction est susceptible de faire l'objet de corrections.
2. La mise en œuvre de ces corrections est différente selon qu'elles concernent des immobilisations ou des BAIS.
3. Ces corrections ou régularisations peuvent se traduire par un reversement de TVA au Trésor public ou, au contraire, par une déduction complémentaire.
4. La technique de la LASM est utilisée, le cas échéant, pour procéder à des régularisations du droit à déduction (cf. fiche sur les livraisons à soi-même en fin de document).
5. Des corrections particulières, fondées sur une variation de la proportion d'utilisation physique des biens concernés, sont prévues en cas de création d'un SAIC.

C. Le cas particulier de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens

La notion de « transmission à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens » doit être interprétée à la lumière de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE)²⁵⁸. Elle concerne « le transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome. »

Cette notion ne couvre pas les transferts de biens et de services réalisés au profit d'une personne qui n'entend pas exploiter l'universalité ainsi transmise mais simplement liquider immédiatement l'activité concernée. Il en est ainsi de la simple cession de biens, telle que la vente d'un stock de produits ou de la vente isolée d'un bien immobilisé en dehors de toute opération de transmission d'entreprise ou de restructuration.

Le bénéficiaire de la transmission est réputé continuer la personne du cédant en poursuivant l'exploitation de l'universalité transmise sous une forme ou une autre. Il n'est toutefois pas exigé qu'il ait préalablement exercé la même activité que le cédant ou qu'il poursuive strictement la même activité que celle précédemment exercée par le cédant.

La transmission à titre gratuit de l'ensemble ou d'une partie du patrimoine immobilisé d'un organisme (par exemple, patrimoine qu'une association ou un groupement d'intérêt public, mis en liquidation, peut remettre à titre gratuit à une université) se traduit donc par un transfert de la propriété juridique des biens concernés, lesquels ont ouvert droit à déduction de la TVA grevant leur coût lors de leur achat par le GIP ou l'association.

Le GIP ou l'association doit par conséquent être considéré comme un assujetti à la TVA cessant d'exercer son activité économique.

Les conséquences en matière de TVA sont les suivantes étant précisé que l'article 89 de la loi de finances rectificative pour 2005 se traduit par une modification du dispositif doctrinal mis en œuvre jusqu'au 31 décembre 2005.

1 - Dispositif doctrinal applicable jusqu'au 31 décembre 2005

Les règles exposées ci-après, reposant sur une distinction entre d'une part, les biens mobiliers d'investissement et les marchandises neuves et d'autre part, les immeubles, sont applicables.

²⁵⁸ cf. arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 27 novembre 2003, "Zita Mode" aff. C-497/01).



A - Règles applicables pour les biens mobiliers d'investissement et les marchandises neuves

Conformément à l'article 257.8°1.d du code général des impôts, le GIP ou l'association doit imposer à la TVA la livraison à soi-même (LASM²⁵⁹) des biens transmis au titre desquels il a déduit la TVA grevant leur coût. Autrement dit, il ne doit pas être procédé aux régularisations par cinquièmes prévues à l'article 210 de l'annexe II à ce même code.

La base d'imposition de la LASM correspond à la valeur vénale de ces biens au jour du transfert et non pas à la valeur nette comptable. La valeur vénale peut, le cas échéant, être nulle (par exemple, en raison de l'obsolescence d'un matériel informatique).

Afin que l'université bénéficiaire de la transmission à titre gratuit des biens puisse récupérer, dans les conditions de droit commun (application du pourcentage général de déduction le cas échéant), la TVA ainsi exigible au titre de la LASM, il est nécessaire que lui soit remis par le GIP ou l'association, ou toute personne habilitée à cet effet, un document tenant lieu de facture faisant apparaître le montant correspondant.

L'imposition à la TVA de la LASM n'est pas exigée, sur le fondement de l'article 5.8 de la sixième directive, lorsque l'opération correspond à la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens (transmission d'une branche complète d'activité économique autonome, c'est-à-dire d'un ensemble pouvant fonctionner par ses propres moyens dans des conditions pouvant être qualifiées de normale dans le secteur considéré).

Les conditions d'application de cette dispense de taxation sont les suivantes.

1- Dans la mesure où les biens transmis sont mixtes pour ladite université (utilisés concurremment pour les besoins d'opérations taxées et pour ceux d'opérations exonérées), il n'est pas possible de mettre en oeuvre la dispense de taxation de la livraison.

En effet, aux fins d'éviter des distorsions de concurrence, l'administration fiscale considère, en application de la deuxième phrase de l'article précité, que la dispense de taxation est subordonnée à une transmission entre assujetti redevables réalisant exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction.

Corrélativement, est exclue de l'application de la règle de la dispense de taxation la transmission d'une universalité de biens en faveur d'un bénéficiaire ayant la qualité d'assujetti redevable partiel tel qu'une université.

Cette position est destinée à éviter des distorsions de concurrence (cf. arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 27 novembre 2003, "[Zita Mode](#)" *aff. C-497/01*, [point 30](#)).

2- En revanche, si l'université affecte et utilise exclusivement les biens transmis au secteur distinct d'activité regroupant au sens de la TVA les opérations taxées (CGI, ann.II, art.213), il paraît raisonnable de considérer qu'il n'y a pas lieu d'imposer à la TVA la LASM. En effet, dans ce cas, les distorsions de concurrence sont écartées puisque, en tout état de cause, l'université pourrait, dans l'hypothèse d'une taxation, déduire la TVA facturée par l'ancien propriétaire des biens.

Au demeurant, l'objectif de l'article 5.8 de la sixième directive est de faciliter les transferts d'entreprises ou de parties d'entreprises, en les simplifiant et en évitant de grever la trésorerie du bénéficiaire d'une charge fiscale démesurée qu'il aurait, en tout état de cause, récupérée ultérieurement par une déduction de la TVA acquittée en amont (point 39 de l'arrêt "[Zita Mode](#)" précité).

²⁵⁹ Pour recueillir des éléments d'information sur cette notion, cf. la 3^{ème} partie.

Pour bénéficier de la dispense de taxation, il est nécessaire que l'université, nouveau propriétaire des biens, prenne dans l'acte constatant la transmission gratuite, l'engagement :

- pour les biens mobiliers d'investissement, de procéder, le cas échéant, aux régularisations prévues aux articles 210 et 215 de l'annexe II au CGI qui auraient incombé à l'organisme mis en liquidation s'il avait continué à utiliser les biens (doc. adm., série 3 D 1411 n°s 68 et s. - Note 1) ;
- pour les marchandises neuves, de les affecter à une vente imposée à la TVA ou ouvrant droit à déduction (instruction fiscale publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 D-4-96 - Note 1) ;
- pour les deux catégories de biens d'imposer à la TVA, s'il y a lieu, les LASM prévues à l'article 257.8° du CGI.

Cet engagement doit en outre faire l'objet d'une déclaration en double exemplaire auprès du service des impôts dont dépend l'université (plus globalement, il est conseillé de se rapprocher de ce service pour recueillir son avis sur la question de la dispense de taxation).

B - Règles applicables pour les immeubles

L'organisme mis en liquidation doit effectuer les régularisations prévues à l'article 210 de l'annexe II au CGI dès lors que la transmission gratuite intervient avant le commencement de la dix-neuvième année (neuvième année pour les immeubles livrés, acquis ou apportés avant le 1er janvier 1996) qui suit celle de l'acquisition ou de l'achèvement des immeubles.

Il s'ensuit que cet organisme doit procéder à un reversement, calculé par vingtième(s) ou par dixième(s), d'une fraction de la TVA déduite antérieurement. Pour la computation des délais, une fraction d'année civile s'apprécie comme une année civile.

Corrélativement, le bénéficiaire de la transmission (l'université) peut récupérer une fraction de la TVA ayant initialement grevé chaque bien transmis dès lors qu'il constitue pour lui une immobilisation. La TVA qui peut être récupérée correspond aux vingtièmes ou aux dixièmes "restant à courir" jusqu'au terme du délai de régularisation défini ci-dessus.

Par exemple, pour un immeuble acquis en 1998, grevé d'un montant de TVA de 100 et transmis en 2003, le droit à déduction du bénéficiaire représente $100 \times 14/20$ èmes.

Afin de permettre à l'université d'exercer ce droit à déduction, l'organisme mis en liquidation doit lui délivrer une attestation, laquelle joue en la circonstance un rôle analogue à celui d'une facture.

Cette attestation doit mentionner, outre le montant de la TVA susceptible d'être déduite par l'université calculé comme indiqué ci-dessus, l'identification de cet organisme (dénomination sociale, adresse), la description sommaire des biens ainsi que leur date d'acquisition et de transmission (CGI. ann.II, art. 210.IV)

2. Dispositif législatif applicable à compter du 1er janvier 2006

L'article 89 de la loi de finances rectificative pour 2005, transpose en droit interne, par la création au code général des impôts (CGI) d'un article 257 bis, la faculté offerte aux États membres de dispenser de TVA les livraisons de biens, les prestations de services et les opérations mentionnées aux 6° et 7° du même code.



Il s'ensuit que la dispense de taxation s'applique à l'ensemble des biens et des services qui appartiennent à l'universalité transmise et ce, quelle que soit leur nature, à savoir (cf. l'instruction n° 50 du 20 mars 2006 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-6-06, point 9- Note 1 <http://doc.impots.gouv.fr/aida/documentationFiscale.html?collection=BOI&numero=3A-6-06>)

aux transferts :

- de marchandises neuves et d'autres biens détenus en stock ;
- de biens mobiliers corporels d'investissement qui ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur achat, acquisition intracommunautaire, importation ou livraison à soi-même ;
- de biens mobiliers incorporels d'investissement (*Ce qui est nouveau par rapport au dispositif antérieur*) ;
- **d'immeubles et de terrains à bâtir (*Ce qui est nouveau par rapport au dispositif antérieur*)**.

De plus, lorsque la cession d'un immeuble ou parties d'immeubles achevés depuis moins de cinq ans entre dans le champ d'application du 7° de l'article 257 du CGI, il est prévu de ne pas la prendre en compte ensuite pour apprécier si les dispositions du 2 dudit article doivent ou non être mises en œuvre lors d'une cession ultérieure. Autrement dit, la cession réalisée à l'occasion du transfert d'une universalité totale ou partielle de biens ne fait pas tourner le « compteur » au regard du calcul des cessions intervenues dans les cinq ans d'achèvement d'un immeuble.

A noter également que, contrairement au dispositif antérieur, la dispense d'imposition à la TVA s'applique lorsque la transmission intervient entre deux personnes ayant l'une ou l'autre ou toutes les deux la qualité de redevable partiel de la TVA **au titre de l'universalité transmise. Par suite, les EPSCP sont désormais en mesure de bénéficier de cette dispense** (point 8 de l'instruction précitée).

Enfin, le bénéficiaire étant réputé continuer la personne du cédant, il lui appartient, de droit (*) , de procéder, s'il y a lieu, aux régularisations du droit à déduction prévues aux articles 210 et 215 de l'annexe II au CGI ainsi qu'à la taxation de cessions ou de livraisons à soi-même qui deviendraient exigibles postérieurement à la transmission d'universalité et qui auraient incombé en principe au cédant si ce dernier avait continué à exploiter lui-même l'universalité. La transmission n'entraîne pas la remise à zéro des délais de régularisation (point 11 de l'instruction).

(*) *Un engagement écrit de la part du bénéficiaire de la transmission n'est donc plus nécessaire, contrairement à ce qui était exigé dans le passé ;*

NOTA : s'agissant de la transmission d'une universalité de biens, la CJCE a jugé que, lorsqu'un assujetti ne réalise plus d'opérations après l'utilisation de services fournis afin de réaliser celle-ci, les coûts de ces services doivent être considérés comme inhérents à l'ensemble de l'activité économique de son entreprise avant la transmission et que le droit à déduction doit lui être reconnu. Toute autre interprétation reviendrait à procéder à une distinction arbitraire entre, d'une part, les dépenses effectuées pour les besoins d'une entreprise avant l'exploitation effective de celle-ci et celles réalisées au cours de ladite exploitation et, d'autre part, les dépenses effectuées pour mettre fin à cette exploitation²⁶⁰

²⁶⁰ Arrêts du 21 février 2001, *Abbey National*, aff. C-408/98, point 35, du 29 avril 2004, *Faxworld*, aff. C-137/02, point 39



3^{ème} partie

Fiches des cas particuliers





Sommaire

Fiche 1 : le sort des subventions en matière de TVA.....	232
1. Règles générales applicables à tout type de subvention.....	233
2. Régime de TVA applicable aux subventions dites d'équipement	234
2.1 La définition d'une subvention d'équipement en matière de TVA.....	234
2.2 Les règles de TVA applicables aux subventions d'équipement.....	236
3. Régime de TVA applicable aux subventions ne finançant pas des biens d'équipement	238
3.1 1 ^{ère} question : la somme reçue constitue-t-elle la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la personne versante ?	239
3.2 2 ^{ème} question : la somme reçue par l'établissement peut-elle être regardée comme une subvention venant compléter le prix d'une opération ?.....	241
3.3 3 ^{ème} point : en cas de réponse négative aux deux questions posées au préalable, la condition du lien direct n'est pas remplie.....	244
Fiche 2 : la technique de la LASM.....	246
1. Précisions générales.....	246
1.1 Définition de la LASM.....	246
1.2 Références légales.....	246
1.3 Objectif de la LASM.....	247
1.4 Application pour les Établissements.....	247
1.5 Éléments de compréhension de la LASM	248
2. Cas d'imposition des livraisons à soi-même de biens.....	249
2.1 Cas où la technique de la LASM ne s'applique pas	249
2.2 Cas d'application de la LASM.....	250
3. La notion de livraison à soi-même au regard de l'exigibilité et de la base d'imposition	255
3.1 Règles d'exigibilité.....	255
3.2 Précisions au sujet des règles d'assiette.....	256
4. La notion de livraison à soi-même au regard de la régularisation du droit à déduction	257
4.1 L'objectif de la livraison à soi-même pour ce qui concerne le droit à déduction	257
4.2 Présentation de certains cas d'application	258
Fiche 3 : le cas spécifique des unités mixtes de recherche.....	264
1-1 Aspects juridiques et réglementaires	265
1-2 Précisions fiscales	270
2. Le régime de TVA applicable	270
2.1 La SEP peut être regardée comme un assujetti.....	270
2-2 Le droit à déduction reconnu à la SEP s'exerce dans les conditions de droit commun	271
2-3 Le cas de l'apport en jouissance à la SEP de biens d'investissement	272
2-4 Les opérations et les mouvements financiers internes	273
2-5 Les obligations déclaratives.....	273

Fiche 1 : le sort des subventions en matière de TVA

Le budget unique dont est doté un établissement public à caractère culturel, scientifique et professionnel (EPSCP) est alimenté par des moyens d'origines diverses.

Ainsi, les dépenses auxquelles doit faire face un établissement public d'enseignement supérieur et de recherche pour accomplir ses activités sont financées au moyen de ressources de nature publique et privée.

Parmi les ressources publiques, outre les aides émanant de l'Etat (en particulier au titre de la dotation globale de fonctionnement et du contrat quadriennal de développement), on dénombre des dotations allouées par des collectivités locales (régions, département, communes).

Des aides d'origine communautaire lui sont également versées, notamment à raison d'un programme-cadre de recherche et de développement technologique (PCRDT).

L'ensemble de ces aides ou dotations est regroupé sous le terme générique de **subvention** en ce qu'elles correspondent à des sommes versées à fonds perdus aux EPSCP ou aux établissements publics à caractère scientifique et technologique (EPST) pour leur permettre globalement de mener à bien leurs actions d'intérêt général.

En pratique, ces subventions, d'origine communautaire ou nationale, ont vocation à financer des dépenses de nature différente. Autrement dit, elles assurent, en tout ou partie, le financement de frais de fonctionnement comme celui de biens d'investissement acquis par l'établissement pour les besoins de ses différentes natures d'activités.

Au regard de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les subventions sont soumises à des régimes qui sont sous-tendus, non pas par la qualité de la personne qui les reçoit ou qui les alloue, mais par la manière dont elles s'analysent, c'est-à-dire par la qualification qui leur est donnée.

A cet égard, une ligne de partage peut être tracée selon que la subvention finance un **bien d'équipement** ou **des dépenses de nature différente**. Néanmoins, des règles communes régissent les subventions quelle que soit leur qualification.

Après avoir exposé celles-ci dans un premier temps (I), nous nous pencherons sur la dichotomie qu'il convient d'opérer au regard de la TVA, pour préciser d'une part le régime particulier des subventions d'équipement (II) ainsi que les différents cas de figure susceptibles de se présenter pour les subventions d'une autre nature (III).

Mais avant d'aborder à proprement parler le contenu du présent document, il paraît judicieux de souligner que les éléments qui y figurent bien que destinés, en raison même de l'action de formation à laquelle ce document s'attache, aux personnels des EPSCP, s'appliquent, *mutatis mutandis*, aux EPST.

Enfin, il va sans dire que les filiales et les associations éventuellement créées par les établissements relèvent également des règles de droit commun présentées ci-après.



1. Règles générales applicables à tout type de subvention

Il paraît utile d'indiquer tout d'abord, qu'en matière de TVA, une subvention ne constitue pas une opération en tant que telle. Ce n'est ni une livraison de biens, ni une prestation de services, mais, tout simplement, comme il est dit ci-dessus, le versement par une entité d'une somme d'argent destinée à financer des dépenses que le bénéficiaire va devoir engager pour les besoins de telle ou telle action. Il n'y a donc pas lieu de parler de subvention "dans le champ" ou "hors du champ" d'application de la TVA. Ce qui importe, encore une fois, c'est de se poser la question de savoir comment qualifier la subvention reçue.

En second lieu, une subvention, quelles que soient sa qualification et les règles de TVA y afférentes, est sans incidence quant à la déductibilité de la TVA grevant les dépenses qu'elle finance.

En d'autres termes, **ce n'est pas le régime de TVA applicable à une subvention qui conditionne la déduction ou non de la TVA comprise dans le coût des dépenses financées au moyen de cette aide**. En effet, l'ouverture du droit à déduction de la TVA est totalement indépendante :

- de l'origine des ressources finançant une dépense (subvention ou recettes provenant d'une livraison de biens ou d'une prestation de services se traduisant par une facturation à un tiers) ;
- et des règles de la TVA appliquées au titre de ce financement (collecte ou non de TVA).

Bref, le mécanisme de déduction de la TVA ne fonctionne pas en s'attachant à ce qui se passe en amont d'une dépense mais à ce qui se produit à son aval.

Ainsi, par exemple, la circonstance qu'une subvention versée à une université au titre d'un contrat de recherche ne soit pas soumise à la TVA – conformément au concept du lien direct – ne signifie pas que la déduction de la TVA grevant les dépenses exposées pour les besoins des travaux menés dans le cadre de ce contrat est automatiquement écartée. La déduction est possible si les conditions de droit commun posées en ce domaine sont remplies (existence d'un lien direct et immédiat en particulier : cf. supra « [L'ouverture du droit à déduction](#) »).

Inversement, le fait pour une université d'imposer à tort une subvention n'a pas pour effet de lui ouvrir un droit à déduction. Cela ne veut pas dire non plus qu'un droit à déduction ne peut pas exister. Là encore, l'ouverture du droit à déduction de la TVA grevant des biens et/ou des services implique que ceux-ci soient utilisés pour la réalisation d'une opération taxée.

2. Régime de TVA applicable aux subventions dites d'équipement

Le terme de "subvention d'équipement" a une signification très précise en matière de TVA.

En pratique, cette qualification doit donc être réservée exclusivement aux aides financières entrant dans le champ de la définition retenue dans le domaine de la TVA.

Un régime particulier est alors applicable, étant précisé que celui-ci vient, consécutivement à une décision de la Cour de justice des Communautés européennes, d'être redéfini.

2.1 La définition d'une subvention d'équipement en matière de TVA

A titre liminaire, il convient de s'arrêter sur la notion d'immobilisation.

En se référant à l'instruction n° 02-027-M9 du 27 mars 2002 publiée au *Bulletin officiel de la comptabilité publique* (cf. la fiche annexée), en matière de TVA, comme pour les impôts directs, un bien d'équipement correspond à tout bien acquis ou créé par les établissements, non pour être vendus ou transformés, mais pour être utilisés durablement comme instrument de travail ou moyen d'exploitation (référence à l'article R 10 du code de commerce)²⁶¹.

En tout état de cause, il n'existe pas de définition fiscale autonome de la notion d'actif immobilisé et, partant, il convient, sur le fondement de l'article 38 quater de l'annexe III au code général des impôts, de se référer également à la réglementation comptable et en particulier au plan comptable général. Or, dans le cadre de la réforme relative à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs²⁶², la définition des actifs immobilisés, ainsi que le traitement de certaines dépenses de remplacement, ont été modifiés, en matière comptable.

Il paraît donc utile d'apporter quelques précisions sur ce point.

Selon la nouvelle réglementation, applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, un actif doit être constaté lorsque les quatre conditions suivantes sont simultanément réunies (plan comptable général, art. 211-1 et 311-1) :

- l'actif doit être identifiable²⁶³ ;
- il doit avoir une valeur économique positive, traduite par les avantages économiques futurs attendus par l'entreprise²⁶⁴ ;
- il doit être contrôlé par l'entreprise ;
- il peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

²⁶¹ Exemples d'immobilisations corporelles : terrains, constructions, matériel et outillage, matériel informatique, mobilier, agencements... ;

Exemples d'immobilisations incorporelles : brevets, licences,...

²⁶² L'adoption d'une nouvelle méthode de comptabilisation et d'amortissement des éléments principaux d'une immobilisation, dénommée usuellement la méthode par composants, s'inscrit dans le cadre de la modernisation de Plan comptable général entreprise par le Comité de la réglementation comptable qui a adopté les règlements n° 2002-10 relatif aux amortissements et aux dépréciations des actifs et n° 2004-06 relatif à la définition, à la comptabilisation et à l'évaluation des actifs.

²⁶³ Pour satisfaire cette condition, un **élément incorporel** doit, soit être séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendu, transféré, loué ou échangé de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif, soit être issu d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits.

²⁶⁴ Pour figurer à l'actif un bien ou un droit doit être susceptible de contribuer directement ou indirectement à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entreprise.



Dans les faits, ces quatre critères ne devraient pas modifier le traitement comptable des dépenses en immobilisations. La principale nouveauté réside dans l'abandon du critère de propriété au profit de la condition de contrôle. Cette dernière suppose que l'entreprise maîtrise les avantages résultant de l'actif mais également assume l'essentiel des risques qui y sont liés²⁶⁵.

Quoi qu'il en soit, il est admis que les biens de faible valeur qui répondent à la définition des actifs soient considérés par les EPSCP comme des charges (annexe de l'instruction citée ci-dessus, page 16).

A cet égard, le **seuil retenu en matière de TVA** est identique à celui qui existe en comptabilité publique (instruction n° 00-076-M93 du 21 septembre 2000) : les biens doivent présenter une valeur unitaire n'excédant pas **800 € hors taxe**.

En revanche, il est à noter qu'il existe une divergence sur ce point par rapport à ce qui est prévu **en impôt sur les sociétés**. En effet, la valeur unitaire prise en considération est de **500 € hors taxe** (cf. la page 79 de l'ouvrage présentant les principales règles de la fiscalité directe à mettre en œuvre dans les établissements d'enseignement supérieur et de recherche que l'Amue a publié dans sa collection : <http://www.amue.fr/Publications/Publication.asp?Id=411>

ainsi que le point 7 de l'instruction fiscale n° 213 du 30 décembre 2005 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 4A-13-05 :

<http://doc.impots.gouv.fr/aida/documentationFiscale.html?collection=BOI&numero=4A-13-05>).

Cela dit, revenons au sujet des subventions.

En principe, une aide ne peut être qualifiée de subvention d'équipement que si elle est utilisée pour la réalisation ou l'acquisition d'un ou plusieurs investissement(s) déterminé(s), c'est-à-dire d'un ou de bien(s) clairement identifié(s) dans la décision d'octroi de cette aide.

En d'autres termes, il appartient à la personne accordant l'aide de préciser, dans le document prévoyant son versement, qu'elle est destinée au financement d'investissement(s) et de procéder à une individualisation de cet ou de ces investissement(s)²⁶⁶.

Toutefois, **la Direction de la législation fiscale a admis dans le domaine de l'enseignement supérieur, eu égard à la spécificité des modalités d'attribution des subventions dont celui-ci bénéficie, qu'une aide financière puisse être qualifiée de subvention d'équipement a posteriori, c'est-à-dire après la date de son versement.**

Cette possibilité de qualification *a posteriori* est sous-tendue par une procédure mise en place par le ministère de l'éducation nationale, de la recherche et de la technologie et commentée dans une circulaire n° 95-1131 du 19 juillet 1995 émanant de ce même ministère (cf. annexe 1). Il est fait référence à ce dispositif spécifique dans l'instruction du 27 mars 2002 déjà citée (annexe, page 15).

²⁶⁵ A priori, certains biens dont un EPSCP n'est pas propriétaire doivent figurer au bilan s'il est établi que cet établissement exerce sur lesdits biens un pouvoir de contrôle. Il peut être considéré que ce contrôle existe si l'EPSCP maîtrise l'utilisation du bien, en assume les coûts, notamment d'entretien, ainsi que la responsabilité en cas de dommage à autrui (instruction fiscale 4 A-13-05, point 5 : <http://doc.impots.gouv.fr/aida/documentationFiscale.html?collection=BOI&numero=4A-13-05>). Il est rappelé que, s'agissant de la TVA, la condition de propriété juridique n'est pas requise (cf. les pages 22 et 93 de l'ouvrage de l'Amue : <http://www.amue.fr/Telecharger/PubliAmue/LaTVAdesEPSCP.pdf>).

Au demeurant, c'est déjà le cas pour les biens remis en dotation ou en affectation (cf. p. 54 et 55 du dossier intitulé « L'assujettissement à la fiscalité directe des établissements d'enseignement supérieur et de recherche » que l'AMUE a publié dans sa collection en juillet 2005).

²⁶⁶ Cf. le n° 150 de l'instruction fiscale du 8 septembre 1994 et le renvoi n° 5 de l'instruction n° 15 du 27 janvier 2006 publiées respectivement au bulletin officiel des impôts sous les références 3 CA 94, numéro spécial et 3 D-1-06.

Pour bénéficier de cette mesure de bienveillance, tout établissement intéressé doit impérativement, au titre de chaque subvention concernée, adresser au ministère de tutelle, aux fins de validation, une liste détaillée des investissements auxquels il a procédé en y mentionnant les références de notification de la subvention.

Tout comme le régime de droit commun, la mesure de bienveillance n'a vocation à s'appliquer qu'aux immobilisations.

Elle ne peut donc, en aucun cas, être mise en œuvre pour des aides permettant le financement de dépenses de remboursement d'emprunts ou de dotations aux amortissements.

2.2 Les règles de TVA applicables aux subventions d'équipement

- Tout d'abord, **Le montant d'une subvention d'équipement n'a jamais à être soumis à la TVA** puisque cette aide est allouée par la partie versante indépendamment de toute opération effectuée à son profit.

Autrement dit, une subvention d'équipement n'étant jamais, par construction, la contrepartie d'une livraison de bien ou d'une prestation de services effectuée à titre onéreux, la notion du lien direct n'est pas satisfaite. En effet, la partie versante ne retire pas un avantage individuel (livraison de biens ou prestation de services déterminée à son profit) en contrepartie de son versement (cf. le 1.2 du A du "Champ d'application" de l'ouvrage de l'Amue consacré à la TVA dont il fait état ci-dessus)²⁶⁷.

- On doit ensuite se poser la question de savoir si le montant de la subvention a un impact ou non sur le droit à déduction de l'établissement bénéficiaire calculé selon la règle du prorata prévue à l'article 212 de l'annexe II au CGI, c'est-à-dire à raison du rapport déterminant son pourcentage de déduction.

En effet, lorsque la partie bénéficiaire d'une subvention non soumise à la TVA présente la qualité de redevable partiel de la TVA, comme c'est le cas des EPSCP, le montant de cette aide est susceptible d'être inscrit au dénominateur de ce rapport et, partant, de limiter le droit à déduction. Cela résulte clairement de deux décisions de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) du 6 octobre 2005, "*Commission contre Royaume d'Espagne*", aff. C-204/03 (points 24 et 25) et "*Commission contre République française*", aff. C-243/03 (point 31).

Toutefois, s'agissant des subventions d'équipement, la France n'a pas usé de cette faculté offerte par l'article 19 paragraphe 1 de la sixième directive.

Il s'ensuit que **le montant d'une subvention d'équipement n'a pas à être pris en compte pour le calcul du pourcentage de déduction général de l'établissement bénéficiaire.**

Concrètement, cela signifie que ce montant n'a pas à être inclus dans le dénominateur du calcul du prorata (cf. le 1 du C de l'instruction fiscale 3 D-1-06).

²⁶⁷ Cf. le point 31 de l'arrêt du 6 octobre 2005 de la Cour de justice des Communautés européennes, aff. C-243/03, *Commission des Communautés européennes contre République française*.



- Enfin, il y a lieu de s'interroger sur la déductibilité de la TVA grevant les immobilisations acquises au moyen de subventions d'équipement.

Cette question doit s'apprécier dans les conditions de droit commun.

Sur ce point, il est souligné que, consécutivement à l'arrêt du 6 octobre 2005 précité de la CJCE (aff. C-243/03), la **"condition financière" ou "condition de répercussion" ne constitue plus une règle à laquelle est subordonné l'exercice du droit à déduction**²⁶⁸.

Cela signifie que l'administration ne peut plus exiger, comme elle le faisait auparavant, la satisfaction de cette condition suivant laquelle un droit à déduction de la TVA grevant une dépense ne peut être exercé que si le coût de cette dépense est effectivement répercuté dans le prix d'une opération soumise à la TVA. A titre de règle pratique, l'administration appréciait si la détermination du prix tenait compte de la dotation aux amortissements des biens d'équipement utilisés pour les besoins de ladite opération.

L'administration fiscale l'a clairement énoncé dans l'instruction 3 D-1-06 visée plus haut.

Ainsi, il ressort de cette instruction que :

« La déduction de la TVA afférente aux dépenses supportées par un assujetti n'est plus subordonnée à la preuve de la répercussion de leur coût dans le prix de ses opérations ouvrant droit à déduction²⁶⁹. L'exercice du droit à déduction n'est désormais subordonné qu'au seul respect cumulatif des conditions issues des dispositions de l'article 271 du code général des impôts (CGI), selon lesquelles les dépenses doivent :

- être utilisées pour les besoins d'une opération économique réalisée à titre onéreux (opération imposable) ouvrant droit à déduction²⁷⁰ ;
- être justifiées par une facture comportant l'ensemble des mentions visées à l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI ».

Pour ce qui concerne la notion d'utilisation, il nous semble qu'il faille, pour apprécier sa portée réelle en pratique, se référer à la jurisprudence de la CJCE.

Selon une jurisprudence constante²⁷¹, « un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit. »

En outre, « selon le principe fondamental inhérent au système de la TVA, cet impôt s'applique à chaque transaction de production ou de distribution, déduction faite de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix²⁷². »

La Cour en dégage le principe suivant : **il est présumé que les dépenses effectuées pour acquérir des biens et des services font partie des coûts des opérations taxées en aval utilisant**

²⁶⁸ Corrélativement, le moratoire accordé aux EPSCP par décision ministérielle prise à la fin de l'année 2001, et dont le cadre fut précisé par lettre en date du 15 mars 2002 (circulaire interministérielle du 8 décembre 2003 pouvant être téléchargée sur le site Internet de l'Amue, dossier « Valorisation/GEINOME), n'a plus de portée pratique.

²⁶⁹ Cette règle générale qui évoquait une « correspondance financière » du droit à déduction figurait jusqu'à présent dans la documentation de base 3 D 111 n°3.

²⁷⁰ Sous réserve que ces dépenses ne fassent pas l'objet d'une utilisation privative supérieure à 90 % de leur utilisation totale ou qu'elles ne soient pas visées par une mesure d'exclusion du droit à déduction.

²⁷¹ Notamment arrêts du 6 avril 1995, *BLP Group*, aff. C-4/94 (point 19), du 8 juin 2000, *Midland Bank*, aff. C-98/98 (point 24) et du 3 mars 2005, *I/S Fini H*, aff. C-32/03 (point 26).

²⁷² Arrêts *Midland Bank* (point 29) et *Abbey National plc* du 22 février 2001, aff. C-408/98 (point 27).

ces dépenses lorsque celles-ci sont directement et immédiatement liées aux opérations taxées de l'assujetti, c'est-à-dire utilisées pour les besoins de ses propres opérations taxées²⁷³.

Cela étant, il convient de relativiser l'abandon de la condition financière comme condition d'exercice du droit à déduction de la TVA comprise dans le coût d'une dépense.

En effet, si au regard de la TVA, il n'est plus possible de s'arrêter à la détermination du prix des opérations taxées et, partant, de regarder, même à titre de simple règle pratique, si la dotation aux amortissements est prise en compte, il n'en demeure pas moins que les avis rendus par le Conseil de la concurrence concernant des personnes publiques permettent de souligner notamment que pour ce qui concerne leurs activités de nature marchande :

- les règles de la comptabilisation doivent être celles du plan comptable général (en particulier, enregistrement des dotations aux amortissements) ;
- la prise en compte de l'ensemble des coûts directs et indirects nécessaires à la réalisation de l'activité doit servir de base à la tarification.

Il ressort assez nettement de ces avis que la mise en place d'un dispositif de calcul de coûts, prenant en compte l'ensemble des charges, constitue un élément déterminant pour un organisme public en lui permettant de justifier de sa position au regard des règles de la concurrence.

Au demeurant, le conseil d'Etat, dans un avis contentieux du 8 novembre 2000, « Société Jean-Louis Bernard Consultants », indique qu'un établissement public administratif, lorsqu'il intervient sur un marché concurrentiel (en l'espèce en répondant lui-même à un appel d'offre public), n'enfreint pas les règles du droit de la concurrence s'il est en mesure d'établir :

- que le prix qu'il pratique comporte tous ses coûts, directs et indirects ;
- qu'il n'a pas bénéficié, pour déterminer son prix, d'avantages découlant de ses missions de service public ;
- que ses données peuvent être justifiées par des documents probants (en particulier, documents de nature comptable).

3. Régime de TVA applicable aux subventions ne finançant pas des biens d'équipement

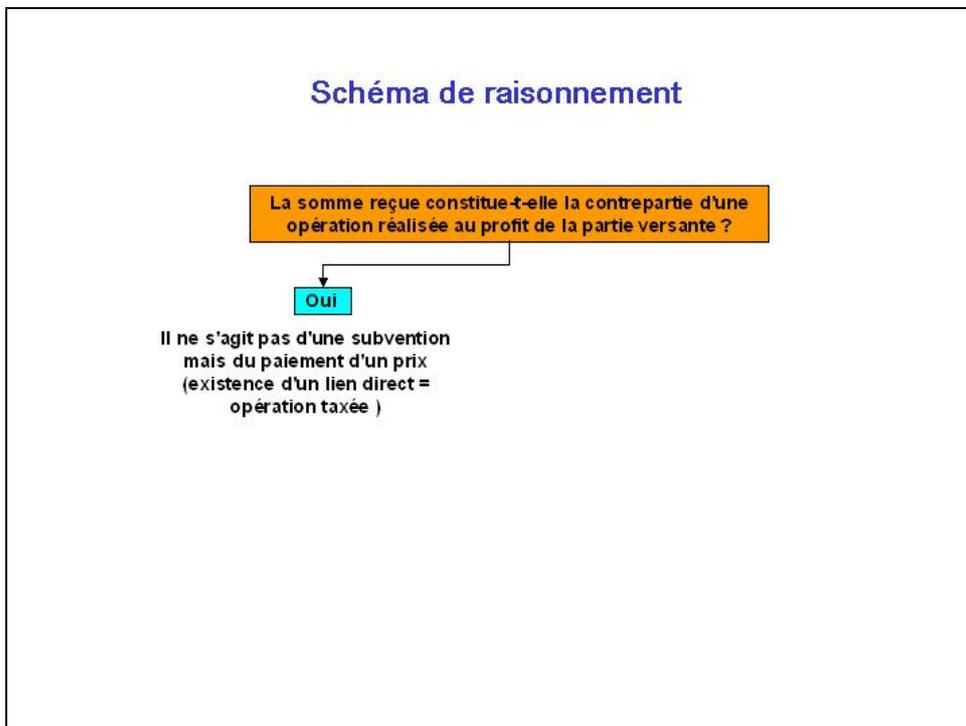
Lorsqu'un établissement reçoit des sommes qualifiées de subventions et que celles-ci ne sont pas utilisées pour le financement de biens d'équipement, plusieurs questions doivent être examinées aux fins de qualifier précisément la nature de cette aide au regard de la TVA. Cela pose le fil conducteur à suivre dans le domaine des subventions ne finançant pas des biens d'équipement. C'est que nous allons étudier.

NOTA : les subventions d'origine communautaire (allouées par le FEDER par exemple) relèvent de toutes les règles exposées dans la présente partie **sans qu'il soit besoin de se demander quel type de dépenses elles financent.**

²⁷³ Arrêts *Abbey National plc*, points 28 et 32, et *Cibo Participations SA*, point 31.



3.1 1^{ère} question : la somme reçue constitue-t-elle la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la personne versante ?



Dès lors qu'elle constitue la contrepartie d'une opération (livraison de bien ou prestation de services) réalisée au bénéfice de la partie qui la verse, la somme reçue par l'établissement ne s'analyse pas, au regard de la TVA, comme une subvention.

En effet, dans une telle situation, la condition du lien direct, rappelée ci-dessus au 2.2, est remplie, c'est-à-dire que le montant en cause constitue, en fait, le paiement de la fourniture individualisée d'un bien ou d'un service au profit de la partie versante.

Corrélativement, quand bien même les parties prenantes emploient le terme de subvention dans le contrat qui les lie, ce terme est impropre en matière de TVA.

La somme reçue par l'établissement correspond, en effet, au paiement du prix d'acquisition d'un bien ou d'une prestation de services.

En d'autres termes, toute somme versée à un établissement public d'enseignement supérieur et de recherche ne peut recevoir la qualification de subvention pour ce qui concerne la TVA si cette somme permet à la partie versante d'obtenir, de la part de cet établissement, un avantage identique à celui dont elle pourrait bénéficier auprès de tout fournisseur de biens ou de services.

A titre d'exemple, le Conseil d'Etat a jugé que la somme spécifique versée par une collectivité publique en rémunération de la réalisation par un organisme d'une étude à son profit correspond au prix d'une opération à soumettre à la TVA (CE, 06/07/90, n° 88-224, *Codiac*)²⁷⁴.

²⁷⁴ Plus récemment, la CAA de Versailles a considéré que les subventions reçues par une SEM d'une commune pour assurer l'achèvement d'un programme d'aménagement de zone au profit de cette dernière, se traduisant en particulier par le transfert de bâtiments pour le franc symbolique et qui devaient être initialement financés par le prix de vente des terrains aménagés,

Il s'ensuit que le montant correspondant doit être soumis à la TVA au taux applicable à l'opération concernée, sauf si cette opération bénéficie d'une exonération.

NOTA : Cas particulier des prestations de services immatérielles rendues à des organisations internationales

En application des dispositions combinées des articles 259 et 259 B du CGI, les prestations rendues par les entreprises françaises à des organisations internationales établies dans un Etat membre autre que la France sans y être assujetties devraient, en principe, être soumises à la TVA.

Cela étant, ces mêmes organisations internationales, dans une telle situation, pourraient, sur la base d'accords internationaux leur octroyant des privilèges fiscaux, en particulier en matière de TVA, bénéficier généralement de mesures leur permettant de ne pas supporter le poids de la TVA au titre de leurs dépenses.

Autrement dit, la France devrait normalement leur rembourser le montant de la taxe correspondant.

Cette situation présenterait, toutefois, l'inconvénient majeur de placer les entreprises françaises dans une position défavorable par rapport aux entreprises étrangères établies dans des pays exonérant de TVA dès le départ les prestations concernées.

C'est pourquoi, **une décision ministérielle fut prise le 29 juillet 1980 aux termes de laquelle les prestations de services en question doivent être considérées comme exonérées de TVA** (cf. note du 18 novembre 1980 publiée au bulletin officiel de la DGI sous la référence 14 I-1-80 ; cf. [annexe 4](#)).

Cette mesure est applicable dans les conditions cumulatives suivantes.

- Les prestations de services concernées sont celles qui sont désignées à l'article 259 B du CGI (prestations immatérielles).
- Ces prestations doivent être rendues par un assujetti français à une organisation internationale établie dans un Etat membre autre que la France sans y être assujettie à la TVA.
- Les textes ou accords internationaux concernant l'organisation intéressée doivent faire l'obligation à la France d'assurer l'effacement de l'incidence de la TVA.

Il est à noter que les sommes perçues en contrepartie de prestations non soumises à la TVA sur le fondement de la décision de 1980 sont à inscrire aux deux termes du rapport déterminant le pourcentage de déduction du prestataire (cf. infra).

Enfin, il est admis que les prestations en cause, bien qu'exonérées, ouvrent droit à déduction de la TVA comprise dans le coût des dépenses exposées pour les besoins de leur réalisation.

Comme indiqué ci-dessus, ces règles s'appliquent seulement aux **prestations immatérielles rendues aux organismes communautaires**. Les prestations matérielles, quant à elles, ne relèvent pas des dispositions de l'article 259 B du CGI (cf. p. 60 et s. du dossier intitulé « La TVA dans les établissements d'enseignement supérieur et de recherche » que l'Amue a publié dans sa collection "Les dossiers de l'Agence").

constituent la contrepartie de prestations de services individualisés, nonobstant le fait que les comptes de ladite société étaient devenus déficitaires (arrêt du 20 décembre 2005, n° 04-889, 3^e ch. *Sté Semaluz*).



Elles sont différentes de celles qui doivent être mises en œuvre au titre des **aides financières allouées** par ces mêmes organismes.

En effet, dans le premier cas (prestations immatérielles), il s'agit de sommes versées par ces organismes en contrepartie de prestations déterminées dont ils bénéficient alors que dans le second (aides financières), les sommes versées à des assujettis français sont totalement indépendantes de prestations rendues à la partie versante.

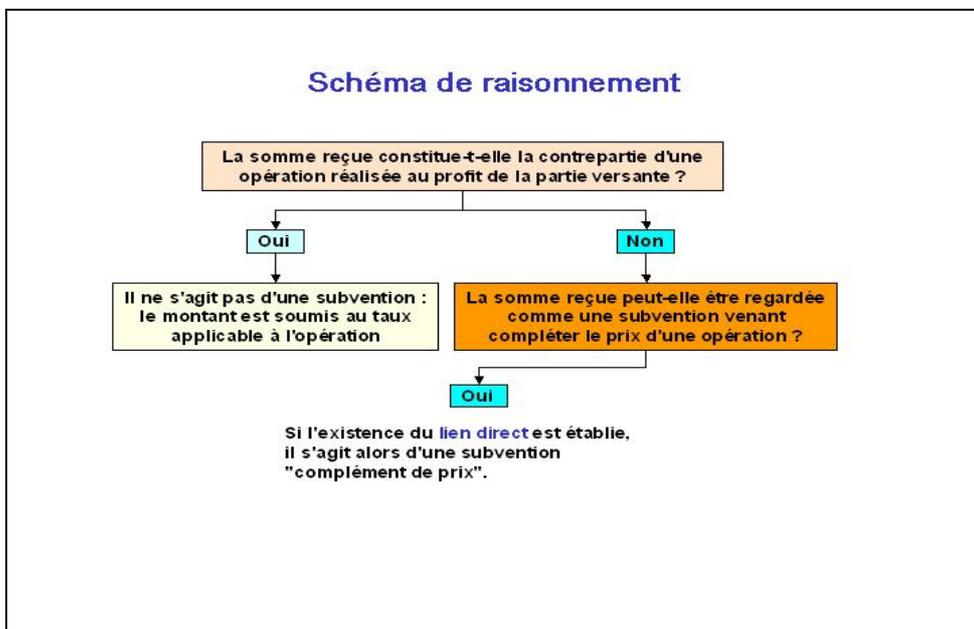
En d'autres termes, il convient de distinguer les sommes représentatives du paiement d'un prix (1^{er} cas) des sommes qui constituent de véritables subventions (2^{ème} cas).

A titre d'exemple, un laboratoire d'analyse géophysique appartenant à une université effectue une prestation d'études au bénéfice d'un organisme communautaire non assujetti. En pratique, cette prestation est réalisée par un ingénieur exerçant ses fonctions dans ce laboratoire.

En application des dispositions de l'article 259 B du CGI cette prestation devrait être imposée à la TVA en France, elle fait toutefois l'objet d'une exonération sur le fondement de la décision ministérielle de 1980.

Lorsque la somme reçue n'est pas la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante, il convient de se poser la question suivante.

3.2 2^{ème} question : la somme reçue par l'établissement peut-elle être regardée comme une subvention venant compléter le prix d'une opération ?

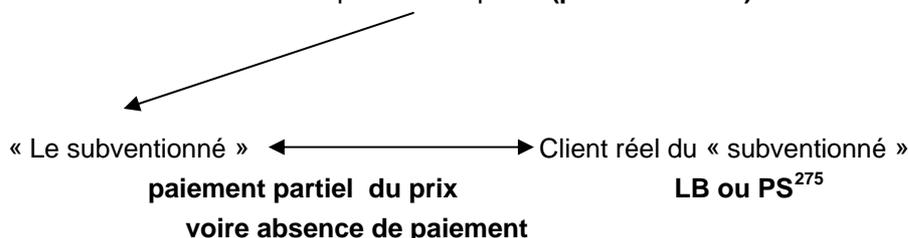


Ce type de subvention est octroyé dans le cadre d'une situation où trois parties sont en présence :

- 1°) la personne qui accorde la subvention (tiers),
- 2°) la personne qui en bénéficie et livre un bien ou fournit un service (le "subventionné"),

3°) l'acheteur du bien ou le preneur du service (client) respectivement livré ou fourni par le "subventionné" (fournisseur).

Tiers accordant la subvention « complément de prix » (**partiel ou total**)



Autrement dit :

- l'opération consistant à livrer un bien ou à fournir un service n'est pas accomplie au profit de la personne qui octroie la subvention mais au bénéfice de la troisième personne (le client du subventionné) ;
- la subvention est accordée au fournisseur du bien ou au prestataire du service pour compléter le prix réclamé au client, voire pour s'y substituer totalement.

Les précisions susceptibles d'être apportées sur cette question sont les suivantes.

Il faut, encore une fois, se demander si la condition du lien direct est remplie²⁷⁶. Plusieurs décisions, émanant tant de la Cour de justice des Communautés européennes²⁷⁷ que du Conseil d'État²⁷⁸, sont venues progressivement débrouiller ce point

Après s'être alignée récemment sur la jurisprudence du Conseil d'Etat quant aux critères d'imposition à la TVA des subventions « complément de prix »²⁷⁹, l'administration fiscale, quant à elle, vient de publier, au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-7-06 (<http://doc.impots.gouv.fr/aida/documentationFiscale.html?collection=BOI&numero=3A-7-06>), une

²⁷⁵ Livraison de bien ou prestation de services

²⁷⁶ Ces subventions sont, du reste, dénommées dans la sixième directive (art. 11 A.1.a) et le code général des impôts (art. 266.1.a) « subventions directement liées au prix ».

²⁷⁷ CJCE, arrêt du 22/11/2001, aff. C-184/00, *Office des produits Wallons ASBL*, points 12, 13 et 14.

²⁷⁸ CE, arrêts du 08/07/92, *SA Midem Organisation*, du 20/03/96, *SARL informations juives* et du 31/05/00, *Association Strasbourg, musique et congrès*.

²⁷⁹ En effet, dans la réponse André, publiée au JO de l'Assemblée Nationale du 6 janvier 2004 (page 64), le ministre du budget a apporté les précisions suivantes :

« En matière de TVA, il résulte de la jurisprudence interne et communautaire qu'une subvention est soumise à la TVA lorsqu'elle constitue la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services rendue par son bénéficiaire ou lorsqu'elle complète le prix d'une telle opération. A cet égard, la jurisprudence du conseil d'État a précisé qu'une subvention revêt, au regard de la TVA, le caractère de complément de prix d'une opération taxée lorsqu'il est établi que le bénéficiaire a pris, quant à ce prix, un engagement exprès auprès de la partie versante. Il n'est pas envisageable de déroger, pour les collectivités locales, à ces règles qui s'appliquent sans distinction, à l'ensemble des assujettis à la TVA... »



instruction faisant le point sur les règles de TVA applicables en ce domaine, prenant notamment en considération les derniers principes dégagés par la Cour de justice²⁸⁰.

Par suite, s'agissant de la définition de la subvention « complément de prix », il ressort en particulier de cette instruction que, outre la circonstance que l'aide financière doit être versée par un tiers à une personne qui fournit un bien ou un service à un client (1^{ère} condition) et en constituer la contrepartie partielle ou totale (2^{ème} condition), le montant de l'aide doit permettre à ce client (EPSCP notamment) **d'acquérir auprès de son fournisseur le bien ou le service en question à un prix inférieur au prix du marché ou, à défaut, au prix de revient** (3^{ème} condition). **Ces trois conditions sont cumulatives** et lorsqu'elles sont remplies, le montant de la subvention concernée doit être soumis aux mêmes règles d'imposition (taux, exonération...) applicables à l'opération dont elle complète le prix.

La troisième condition a pour objectif d'écartier toute surimposition à la TVA d'une opération, comme ce serait le cas si le bénéficiaire d'une subvention ne pratique pas un prix inférieur à celui du marché. Le prix du marché, précise l'instruction (point 8), « *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 les 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.* »

Parmi les exemples de subventions directement liées au prix d'opérations imposables donnés dans ladite instruction, il y a lieu de retenir (point 10) « *les sommes versées à un organisme de recherche assujetti à la TVA en complément de 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* ».

Nota : En l'état actuel de la réglementation, la TVA collectée sur une subvention "complément de prix" ne peut pas être facturée par son bénéficiaire à la partie versante qui, par suite, ne peut pas déduire le montant de cette TVA (point 9, *in fine*, de l'instruction précitée).

Dans cette hypothèse, la TVA est supportée à titre définitif par le bénéficiaire, ou par la partie versante lorsque celle-ci abonde le montant de la subvention de la TVA correspondante.

Exemple : Si A verse une aide de 100, s'analysant comme une subvention « complément de prix », à B qui fournit un service à C pour un prix de 50 au lieu de 150, prix du marché. B doit calculer de la TVA sur 100 (19,6 si taux normal). De deux choses l'une, B supporte 19,6 puisqu'il n'est pas autorisé à déduire ce montant ou A verse à B 119,6 sans pouvoir, lui non plus, opérer la déduction de la TVA comprise dans le montant de la subvention « complément de prix » octroyée.

Exception à l'imposition d'une subvention « complément de prix » : suivant la doctrine fiscale en vigueur au moment de la rédaction de ces lignes, les subventions allouées à raison d'un contrat de plan Etat/Région, dont la dernière génération arrive à son terme, ou d'une convention prise en

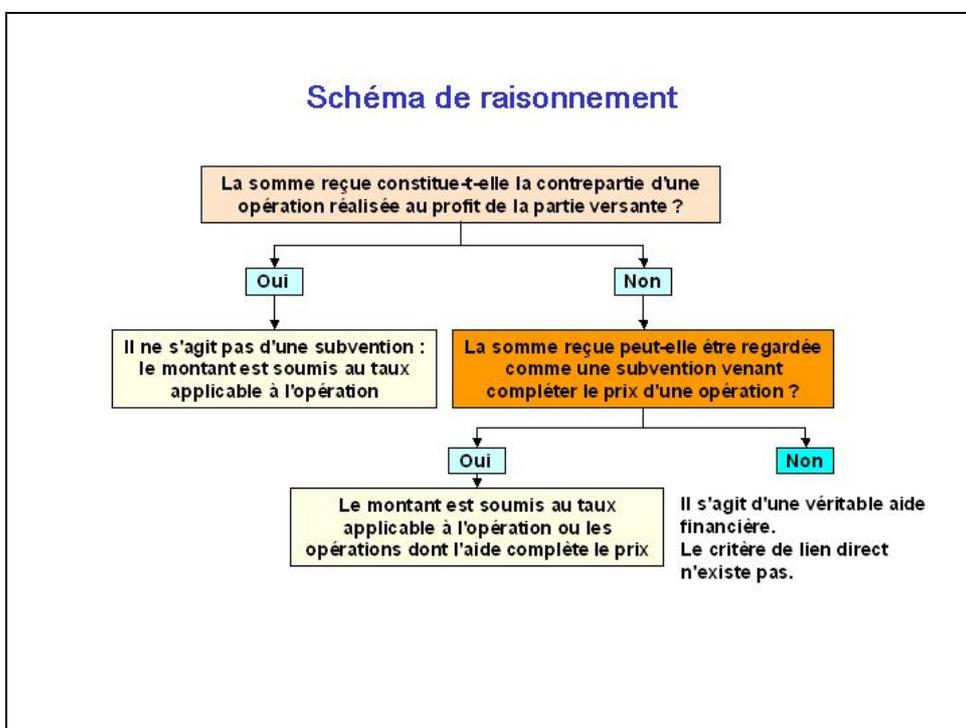
²⁸⁰ arrêts du 15 juillet 2004, aff. C-381/01, C-495/01, C-144/02 et C-463/02, respectivement *Commission des Communautés européennes contre République italienne, République de Finlande, République fédérale d'Allemagne et Royaume de Suède*.

application de ce contrat, n'ont pas à être imposées à la TVA, quand bien même les modalités de leur octroi autorisent à les regarder comme des subventions "complément de prix"²⁸¹.

Il en va de même pour les subventions d'origine communautaire (cf. le 2^{ème} tiret du n° 49 de l'instruction du 8 septembre 1994 publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 3 CA 94, numéro spécial). Qui plus est, dans ce dernier cas, le montant de la subvention est inscrit au numérateur et au dénominateur du rapport déterminant le pourcentage de déduction, ce qui vient gonfler ce pourcentage.

3.3 3^{ème} point : en cas de réponse négative aux deux questions posées au préalable, la condition du lien direct n'est pas remplie

Dès lors qu'il est répondu par la négative aux questions examinées ci-dessus aux points 3.1 et 3.2, il s'agit d'une subvention dont le montant n'a pas à être soumis à la TVA.



Au regard des conséquences d'une subvention non imposable sur l'exercice du droit à déduction de l'assujetti bénéficiaire, il convient de distinguer les régime applicable jusqu'au 31 décembre 2007 de celui à mettre en œuvre à compter du 1^{er} janvier 2008.

Règles applicables jusqu'au 31 décembre 2007

Lorsque le bénéficiaire de l'aide non soumise à la TVA présente la qualité de redevable partiel de la TVA, comme c'est le cas des EPSCP et des EPST, son montant doit, en principe, être

²⁸¹ En sera-t-il encore de même pour la nouvelle génération de contrats portant sur la période 2007-2013, correspondant à la nouvelle programmation des fonds structurels européens et qui devraient être qualifiés de « contrats de projets État-Régions » au lieu de « contrats de plan État-Régions » ? La question reste posée.



inscrit par ce bénéficiaire au dénominateur du rapport déterminant son pourcentage général de déduction défini à l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts.

Cette règle est clairement énoncée par la CJCE dans l'arrêt du 6 octobre 2005 déjà cité « *Commission c. Royaume d'Espagne* », aff. C-204/03. L'administration la rappelle dans l'instruction publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 D-1-06 au B du I.

En effet, il est considéré que la subvention contribue, au même titre que les recettes perçues auprès des clients, à couvrir l'ensemble des dépenses exposées pour les besoins d'opérations ouvrant droit à déduction (investissements et frais de fonctionnement).

Le bénéficiaire doit alors ajuster le droit à déduction en proportion des recettes effectivement imposées à la TVA que lui procure son activité.

Cet ajustement intervient par une diminution du pourcentage de déduction.

Des exceptions sont, toutefois, prévues par la doctrine fiscale.

Elles s'appliquent aux :

- aides financières octroyées dans le cadre de contrats de plan Etat/Région. Dans ce cas, le montant de ces aides n'a pas à être pris en compte pour le calcul du pourcentage de déduction de l'établissement (cf. instruction du 8 septembre 1994 précitée, n° 148) ;
- aides d'origine communautaire. Il convient de distinguer deux cas de figure en ce domaine :
 - la subvention communautaire présente le caractère de complément de prix (ou subvention directement liée au prix) d'opérations ouvrant droit à déduction. Dans ce cas, son montant doit être inscrit aux deux termes du rapport déterminant le pourcentage de déduction de l'établissement bénéficiaire, ce qui se traduit automatiquement par une augmentation de ce prorata ([cf. supra le nota du 3.1](#)).
 - la subvention communautaire ne revêt pas ce caractère de complément de prix d'opérations ouvrant droit à déduction. Dans cette hypothèse, son montant ne doit pas être inscrit au dénominateur du rapport déterminant le pourcentage de déduction de l'établissement bénéficiaire (cf. instruction du 8 septembre 1994 précitée, n° 49).

Par ailleurs, certains organismes octroient des aides financières sous la forme d'une **avance remboursable en cas de succès**.

Les aides de ce type n'ont pas à être soumises à la TVA lors de leur perception. En effet, le versement de telles aides intervient dans le cadre d'une opération qui s'analyse comme un prêt.

Dans l'hypothèse où une avance remboursable en cas de succès est abandonnée en raison notamment d'un échec technique ou commercial d'un programme de recherche, il convient, pour déterminer le régime de TVA applicable aux sommes correspondantes, de suivre le raisonnement exposé ci-dessus pour les subventions.

Règles applicables à compter du 1^{er} janvier 2008

Il est rappelé qu'en application de l'article 206. III.3.1° nouveau de l'annexe II au CGI, issu du décret n° 2007-566 du 16 avril 2007, les subventions non imposables ne sont plus prises en compte dans le calcul du coefficient de taxation ([cf. supra le 1 du C](#) et l'instruction fiscale du 9 mai 2007 publiée au BOI sous la référence 3 D-1-07).

Fiche 2 : la technique de la LASM

La Livraison A Soi-Même (LASM) d'un bien est une technique propre à la TVA dont l'objet, ainsi que nous le verrons plus en détail ci-après, est de permettre une application uniforme des règles qui régissent cet impôt, quelle que soit la façon dont un assujetti entre en possession des biens affectés à son exploitation. Elle permet également de tenir compte d'une modification de l'utilisation d'un bien professionnel et d'en tirer les conséquences au regard du droit à déduction.

Les établissements d'enseignement supérieur et de recherche sont concernés par cette technique au titre de certaines de leurs opérations.

Il est apparu néanmoins que les règles à mettre en œuvre en ce domaine sont souvent méconnues en pratique par les établissements.

La présente fiche vise à remédier à cette situation en permettant aux personnes intéressées des établissements de comprendre les mécanismes de la LASM et ainsi de faire face à leurs obligations en la matière.

1. Précisions générales

1.1 Définition de la LASM

La livraison à soi-même est l'opération permettant à une personne d'obtenir un bien ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant et ce, **qu'il soit fait appel ou non à des tiers pour tout ou partie de la réalisation de ce bien** ou de cette prestation.

Par exemple, une personne se livre à elle-même un immeuble bâti lorsque, possédant un terrain, elle y fait élever une construction à l'aide de matériaux qui deviennent sa propriété au fur et à mesure des travaux et ce, quelle que soit l'importance de participation de tiers (architectes, entrepreneurs). Une université peut se retrouver dans une telle situation lorsqu'elle fait procéder à l'édification d'un bâtiment comprenant des locaux destinés à abriter un ou plusieurs laboratoires au sein desquels il est projeté de réaliser, même partiellement, des opérations de nature commerciale (recherche ou autres)²⁸².

1.2 Références légales

La notion de livraison à soi-même (LASM) est présente dans plusieurs dispositions de l'article 257 du CGI. Seules deux d'entre elles, le 7° et le 8° dudit article, seront analysées (transposition des articles 5§6 et 7 et 6§2 de la sixième directive et respectivement des articles 16 et 18 et 26 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 ayant refondu cette dernière).

²⁸² Il est rappelé que la propriété juridique est inopérante en matière de TVA. Par suite, un établissement public d'enseignement supérieur et de recherche faisant édifier un bâtiment est tenu de procéder à la LASM de ce bien indépendamment du fait qu'il en soit ou non le propriétaire.



Le 7° de cet article, consacré aux **opérations de construction**, prévoit l'imposition, dans le cadre de la "TVA immobilière", de **certaines livraisons à soi-même d'immeubles** tandis que le 8° fixe, quant à lui, **les cas d'imposition**, dans le cadre de la TVA de droit commun, de **certaines livraisons à soi-même de biens ou de services**.

Préalablement à l'étude de ces dispositions, il convient d'apporter un certain nombre de précisions d'ordre général pour comprendre ce qu'est une LASM, particularité de la TVA.

1.3 Objectif de la LASM

Les LASM ont pour but de placer **l'ensemble des entreprises dans des conditions normales de concurrence et de respecter le principe de neutralité fiscale** qui s'attache à la TVA en mettant sur un plan d'égalité l'ensemble des redevables.

En particulier, le système vise à assurer une égalité de traitement (faire supporter une même charge de TVA) entre l'assujetti qui fait fabriquer un bien et l'assujetti qui acquiert le même type de bien ou encore entre un assujetti qui prélève un bien de son entreprise et un consommateur ordinaire qui achète un bien de même nature.

L'imposition à la TVA des LASM est exigée pour les personnes qui exercent une activité donnant lieu, en tout ou partie, à la réalisation d'opérations taxées.

Par voie de conséquence, ne sont pas imposables les livraisons à soi-même effectuées exclusivement dans le cadre d'une activité qui n'est pas imposée à la TVA et qui constitue un secteur distinct des autres activités d'un assujetti, au sens des dispositions de l'article 213 de l'annexe II au CGI.

Une université doit donc **obligatoirement** imposer à la TVA l'opération constituant une LASM d'un bien affecté à ses opérations taxées soit en totalité (affectation exclusive au secteur distinct d'activité regroupant les opérations taxées), soit partiellement (bien mixte c'est-à-dire utilisé concurremment pour les besoins du secteur d'activité taxé et pour ceux du secteur dans lequel figurent les opérations exonérées).

1.4 Application pour les établissements

L'imposition à la TVA d'une LASM vise principalement deux catégories d'opérations :

- d'une part la LASM concerne les établissements qui **fabriquent des biens d'équipement**. Tel peut être le cas de la construction d'un immeuble par une université. Ces aspects sont exposés au point 1.5 puis aux paragraphes 2 et 3 suivants ;
- d'autre part, la technique de la LASM est utilisée pour **régulariser le droit à déduction** notamment par exemple en cas de changement d'affectation d'un bien d'une activité taxée à une activité exonérée ou réciproquement²⁸³. Ces aspects sont abordés au paragraphe 4.

De toute évidence, les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche sont donc directement concernés par les dispositions applicables en matière de LASM.

²⁸³ Cf. sur ce point l'arrêt de la CJCE du 29/04/2004, affaires jointes C-487/01 et C-7/02, *Gemeente Leusden et Holin Groep BV* contre *Staatsscretaris van Financiën*.

1.5 Éléments de compréhension de la LASM

Pour appréhender au mieux la LASM et illustrer les règles qui vont être exposées, il paraît utile de raisonner à partir d'un exemple, que celui-ci reflète d'ailleurs, peu ou prou, la réalité.

Considérons ainsi qu'une université décide de procéder à un investissement dans un matériel scientifique destiné à être utilisé par l'un de ses laboratoires, afin d'exploiter commercialement un brevet que ce dernier a mis au point.

De deux choses l'une :

- ou bien l'université acquiert l'équipement en question auprès d'une entreprise spécialisée,
- ou bien disposant des moyens et compétences nécessaires (matériel et personnel), elle prend la décision de fabriquer elle-même le bien.

Examinons ces deux cas de figure :

L'université acquiert le bien d'équipement

Dans ce cas, le fournisseur délivre à l'université une facture sur laquelle sont notamment mentionnés le montant hors taxe, le montant de la TVA correspondante, son taux.

Un droit à déduction peut être exercé, dans les conditions de droit commun, au vu de cette facture.

L'université fabrique le bien d'équipement

Ici, l'université fait appel à son personnel et utilise divers biens (machines-outils, appareillage scientifique, ordinateurs par exemple) qu'elle possède déjà ou qu'elle acquiert spécialement pour fabriquer le matériel scientifique.

Cette manière de procéder s'oppose, contrairement au cas précédent, à la détermination, **au regard de la TVA**, du prix de revient hors taxe du bien fabriqué. En effet, les divers éléments qui constituent la valeur de ce bien (personnel, matériel utilisé, consommations diverses) ne sont pas facturés à l'université.

La technique de la LASM permet de remédier à cet inconvénient.

En effet, l'université est considérée, par une sorte de fiction fiscale, à la fois comme le "*fournisseur*" et "*l'acquéreur*" du bien.

- En tant que "*fournisseur*", elle est redevable de la TVA exigible sur le prix de revient du bien. Nous verrons, dans le cadre de l'étude de la base d'imposition, quels sont les éléments constitutifs de ce prix de revient.
- En tant qu'"*acquéreur*", elle peut déduire, dans les conditions de droit commun, le montant calculé sur le prix de revient.

Ainsi, **quelle que soit la voie utilisée pour être en possession du matériel scientifique (achat ou fabrication), l'université se trouve placée dans une situation identique au regard de la TVA.**



On constate également que **ce procédé évite les distorsions de concurrence en plaçant sur un plan d'égalité l'ensemble des redevables**, indépendamment des moyens auxquels ils ont recours pour disposer d'un bien affecté à leur exploitation.

En cela, **le principe de neutralité fiscale qui caractérise cet impôt est respecté**. Qui plus est, la LASM en donnant la possibilité de déterminer uniformément la TVA collectée (calcul sur le prix de revient du bien concerné) permet corrélativement d'apprécier, toujours uniformément, la manière dont cette taxe peut être déduite, là encore, quelle que soit la méthode utilisée pour posséder le bien. Cela est important, en particulier lorsque ce droit fait l'objet d'une limitation à la suite, par exemple, de l'application d'un pourcentage de déduction inférieur à 100.

Il est à noter en particulier que **l'imposition à la TVA d'une LASM justifie la déduction intégrale de la taxe comprise dans le coût de l'ensemble des dépenses supportées pour la fabrication ou la construction du bien, opération au titre de laquelle cette LASM est exigée (cf. infra le 3.2)²⁸⁴**.

La déductibilité de la TVA ainsi calculée à raison de la LASM s'apprécie ensuite dans les conditions de droit commun : déduction partielle ou totale selon que le bien est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations taxées et d'opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction ou exclusivement pour la réalisation d'opérations taxées.

Après ces explications liminaires, il convient d'examiner maintenant les cas d'imposition prévus par la loi et pouvant intéresser les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.

2. Cas d'imposition des livraisons à soi-même de biens

Avant d'examiner les situations donnant lieu à l'imposition à la TVA d'une LASM, il y a lieu de s'arrêter sur les cas où la technique de la LASM ne trouve pas à s'appliquer.

2.1 Cas où la technique de la LASM ne s'applique pas

La technique de la LASM ne s'applique pas **au titre d'opérations pour lesquelles il existe une disposition particulière fixant les règles qui leur sont applicables**.

- Ainsi, **les ventes de biens mobiliers d'investissement usagés** sont obligatoirement soumises à la TVA si ces biens ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur achat, acquisition intracommunautaire, importation ou livraison à soi-même (CGI, art. 261. 3. 1° a). De telles ventes ne donnent donc pas lieu au calcul d'une LASM.
- Il n'y a pas non plus d'imposition de LASM en cas de **cessions d'immeubles non soumises à la TVA** dès lors que sont exigibles les régularisations prévues à l'article 210 de l'annexe II au CGI (versement d'une fraction de la taxe déduite antérieurement).

²⁸⁴ A noter que le Conseil d'Etat a jugé que la TVA facturée par les fournisseurs ayant participé à la construction et à l'aménagement d'un immeuble ne peut être déduite que par imputation sur la taxe acquittée lors de la LASM et non pas sur la taxe due sur les loyers perçus auprès de la personne ayant pris en location l'immeuble en question.

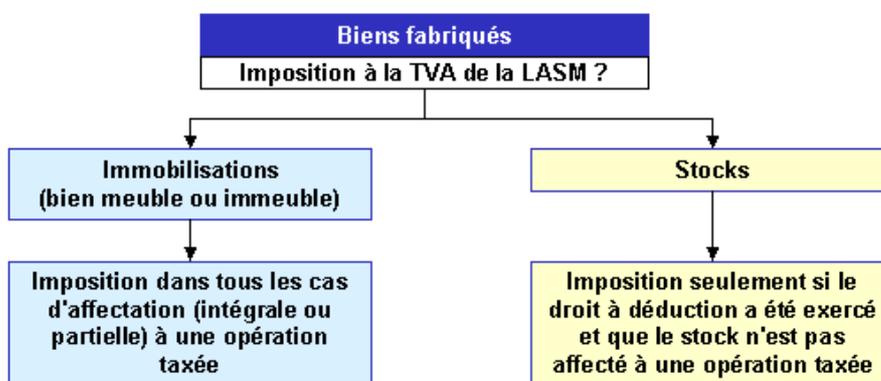
Il en va ainsi même si l'assujetti concerné a fait l'objet d'un rappel de la part de l'administration fiscale portant sur la TVA non payée sur le montant de ces loyers et que le délai prévu à l'article 1692 du CGI pour le paiement de la TVA propre à la LASM n'était pas expiré au début de la période soumise à vérification ainsi que le délai spécial de réclamation résultant de l'article R. 196-3 du Livre des procédures fiscales dont dispose tout contribuable vérifié était toujours en cours (CE, 13 février 1995, req. N° 137 566, SA d'économie mixte immobilière de Normandie-SEMINOR).

- La LASM n'est pas non plus exigible lors d'un transfert de biens entre secteurs d'activités distincts taxés²⁸⁵. En effet, une régularisation sur le fondement de ce dernier article est également exigible (cf. supra le point 1.5 du A de la partie intitulée « Les corrections de la déduction antérieure »).
- Aucune LASM n'est exigée non plus en cas de cessation d'opérations ouvrant droit à déduction²⁸⁶ dès lors que dans ce cas également une régularisation de cette nature est exigible.

2.2 Cas d'application de la LASM

Les biens mis en service après leur fabrication

La LASM s'applique aux biens fabriqués (**immobilisations ou stocks**) par les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche eux-mêmes, afin d'éviter des distorsions de concurrence ainsi que nous l'avons vu.



Toutefois une distinction doit être opérée :

- **la taxation de la LASM est toujours exigée pour les immobilisations** neuves ou en cours d'utilisation affectées à une activité taxable quel que soit le pourcentage de déduction appliqué. Ainsi, même si le droit à déduction est égal à 100 %, la LASM doit être imposée à la TVA étant précisé que dans ce cas l'opération est qualifiée de "**blanche**" puisque la taxe collectée et la taxe déductible sont d'un égal montant. En effet, une immobilisation est toujours susceptible de donner lieu à régularisation de la TVA grevant son coût en application des articles 210 à 215 de l'annexe II au CGI (cf. supra le 1 du A de « Les corrections de la déduction antérieure »).
- **En revanche, aucune LASM n'est exigible lorsqu'une immobilisation en cours d'utilisation est nouvellement affectée à une activité taxée. En effet, il convient de procéder à la régularisation du droit à déduction (cf. infra).**
- **la taxation de la LASM n'est exigible pour les stocks que si le droit à déduction de la TVA y afférent fait l'objet d'une exclusion ou d'une limitation ou encore lorsque l'établissement bénéficie d'une franchise en base.** A titre d'illustration, tel serait le cas d'une université qui

²⁸⁵ Par exemple, transfert d'un bien du secteur regroupant les opérations de valorisation de la recherche vers le secteur constitué au titre d'une activité d'édition.

²⁸⁶ Par exemple, lorsque le chiffre d'affaires passe en dessous de la limite de la franchise en base et qu'il n'est pas formulé d'option pour le paiement de la TVA.



produirait des substances chimiques (molécules par exemple suivies en stock) à des fins commerciales et qui en remettrait à titre gratuit une partie à une UMR.

Il faut aussi préciser que les *travaux immobiliers* relevant d'une LASM auxquels fait procéder un EPSCP doivent donner lieu à l'imposition à la TVA selon les modalités suivantes.

Si les travaux concourent à la production d'un immeuble neuf²⁸⁷ au sens de la TVA, une LASM doit, à la date de son achèvement, être imposée à la TVA en application de l'article 257.7°.1.c du CGI dans la mesure où cet immeuble n'est pas affecté à l'habitation pour les trois quarts au moins de sa superficie et qu'il est destiné à être utilisé pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA (application de la LASM dans le domaine de la TVA immobilière). Cela a des impacts en matière de droits à déduction.

A cet égard, deux périodes sont à distinguer :

▪ **Période correspondant à la phase d'exécution des travaux de construction :**

La TVA facturée par les divers fournisseurs, auxquels l'assujetti faisant édifier l'immeuble a recours, est déductible intégralement. En effet, l'ensemble des dépenses exposées durant la phase de construction concourent à la réalisation d'une opération taxable : **l'imposition à la TVA de la LASM.**

▪ **Période postérieure à l'imposition à la TVA de la LASM :**

La TVA exigible au titre de la LASM est déductible dans les conditions de droit commun. Ainsi, le montant de cette taxe peut être déduit intégralement si l'immeuble est affecté exclusivement à la réalisation d'opérations taxées.

Dans l'hypothèse où l'immeuble est affecté concurremment à des opérations n'ouvrant pas droit et à des opérations ouvrant droit à déduction, la TVA est déductible à raison du pourcentage de déduction de l'assujetti qui a fait édifier l'immeuble.

NOTA : si lors de sa construction, l'immeuble est destiné à être utilisé exclusivement pour les besoins d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction (exonérées), aucune LASM de cet immeuble n'est exigible à la date de son achèvement (cf. ci-dessus, point 1.3). **Bien entendu, la TVA grevant les travaux de construction n'est pas déductible.**

- Si les travaux visent à améliorer un immeuble (installation d'un ascenseur par exemple) ou à lui apporter quelques transformations, aménagements (pose de nouveaux revêtements, modification des installations électriques), une LASM est également exigible mais sur le fondement de l'article 257.8° du CGI cette fois-ci.

La déductibilité de la TVA due à raison de la LASM s'apprécie dans les conditions de droit commun.

²⁸⁷ Il est à noter qu'un immeuble rénové peut être considéré comme un immeuble neuf en raison de l'importance des travaux à effectuer. En pratique, tel est le cas si les travaux aboutissent à la reconstruction quasi totale des structures intérieures d'un immeuble.

Il ressort des jurisprudences du conseil d'État et de la Cour de cassation qu'il y a création d'immeuble lorsque les travaux effectués ont pour effet :

- d'apporter une modification importante au gros œuvre de l'immeuble existant ;
- d'y réaliser des aménagements internes qui, par leur importance, équivalent à une véritable reconstruction ;
- d'accroître son volume ou sa surface.

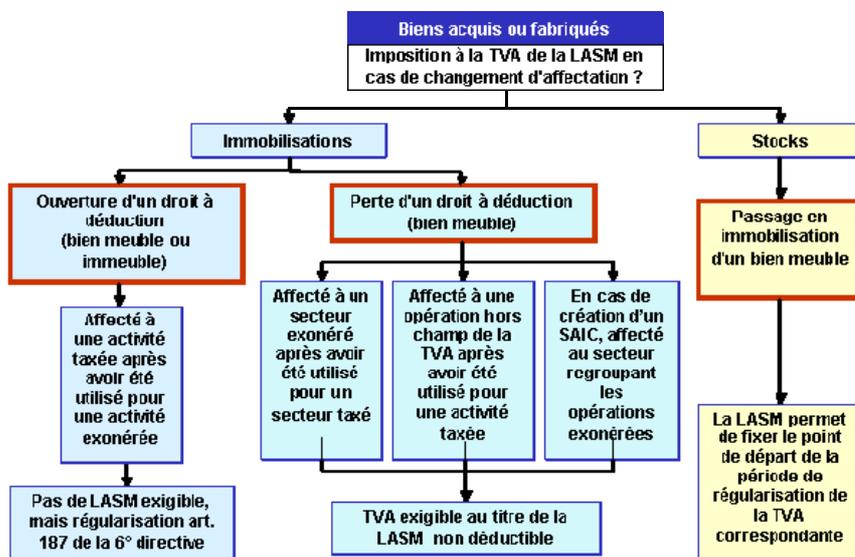
L'application de ces critères dépend essentiellement des circonstances de fait propres à chaque opération (Documentation administrative, série 8 A 1121, n° 48).

Les biens acquis et fabriqués faisant l'objet d'un changement d'affectation

La LASM s'applique également aux biens (**immobilisations ou stocks le cas échéant**) lorsque ceux-ci font l'objet d'un changement d'affectation au cours de leur utilisation. Cette situation concerne tant les biens fabriqués que ceux qui ont été acquis.

Néanmoins, si l'on se réfère à l'instruction du 8 septembre 1994, n° spécial 3 CA-94, §184 et 187 *in fine*, il apparaît que la LASM ne concerne pas les biens immeubles, lesquels sont « passibles des régularisations prévues à l'article 210 de l'annexe II au CGI (CGI, art. 207. III. 1. 4° à compter du 1^{er} janvier 2008). »

On peut penser, semble-t-il, que cette règle continuera à s'appliquer dans le cadre du nouveau dispositif issu du décret n° 2007-566 du 16 avril 2007.





Deux cas de figure sont à distinguer.

Les biens immobilisés²⁸⁸ ne sont pas affectés au départ à une activité taxable (activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction) et reçoivent ensuite une telle affectation (immobilisation en cours d'utilisation).

La CJCE a jugé²⁸⁹ que dans ce cas, il convient d'appliquer la technique des régularisations prévues à l'article 20 § 2 de la sixième directive (art. 187 de la directive 2006/112 /CE du Conseil du 28 novembre 2006).

Cette technique de la régularisation est expressément mentionnée au 4° du 1 du III de l'article 207 nouveau de l'annexe II au CGI, issu du décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 applicable à compter du 1^{er} janvier 2008.

Auparavant, la règle était définie de manière doctrinale (instruction du 8 septembre 1994, numéro spécial 3 CA 94 (point 178) et se traduisait, dans le même cas de figure, par l'imposition d'une livraison à soi-même sur le fondement de l'article 257.8° 1.b du CGI.

Enfin, il faut relever que pour le « crédit de départ » accordé le cas échéant²⁹⁰, les compteurs ne sont, là aussi, pas remis à zéro²⁹¹.

Exemple :

Pour l'exploitation d'une crèche, une université acquiert, l'année N, un bâtiment (TVA : 196 000 €). Par hypothèse, il est considéré que cette activité est placée hors du champ d'application de la TVA en application des dispositions de l'article 256 B du CGI (activité exercée par un organisme public et absence de distorsions dans les conditions de la concurrence).

Ce même bâtiment est également utilisé pour la réalisation des opérations de formation continue, lesquelles sont exonérées de TVA conformément à l'article 261 4.4° a du CGI.

Le coefficient d'assujettissement tenant compte de cette situation est égal à 0,25 tandis que le coefficient de taxation est nul. Le coefficient d'admission étant égal à l'unité, le coefficient de déduction représente : $0,25 \times 0 \times 1 = 0$

Au cours de l'année N + 4, l'université cesse d'affecter le bâtiment à la formation continue et l'utilise pour la réalisation de son activité d'édition à laquelle ne sont rattachées que des opérations ouvrant droit à déduction. Il s'ensuit que le coefficient d'assujettissement est toujours de 0,25. En revanche, le coefficient de taxation passe de 0 à 1. le coefficient d'admission restant à 1, le coefficient de déduction est désormais de : $0,25 \times 1 \times 1 = 0,25$

²⁸⁸ Pour ce qui concerne les stocks, la TVA y afférente peut être déduite sans qu'il soit nécessaire de recourir à la technique de la LASM. Il appartient toutefois à l'assujetti d'établir un inventaire de ses stocks à la date à laquelle intervient le changement d'affectation.

²⁸⁹ Arrêt du 30 mars 2006, *Kaupunki*, aff. C-184/04, point 40.

²⁹⁰ Conformément au 2 du IV de l'article 207 nouveau de l'annexe II au CGI, un « crédit de départ » est également accordé à un assujetti pour les biens en stock cessant d'être utilisés exclusivement pour la réalisation d'opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction. Le crédit de départ correspond au coefficient de taxation de référence propre à la nouvelle affectation des biens et qui se substitue au coefficient de taxation qui était nul précédemment. Le coefficient de déduction suit nécessairement la même évolution dès lors que le coefficient d'admission est égal à l'unité.

Sur le fondement des mêmes dispositions, la TVA afférente à un bien immobilisé n'ayant pas encore été utilisé peut aussi être déduite à proportion du coefficient de déduction résultant de ce changement.

Bien entendu, aucun crédit de départ n'est accordé pour un bien dont le coefficient d'assujettissement est initialement nul (cf. le 2. B. 1° de la présente étude).

²⁹¹ Cf. § 39 du *BOI 3 D-1-07*.

Par suite, cet établissement est en droit de déduire une fraction de la TVA initialement supportée (le compteur n'est pas remis à zéro) :

- Période ayant donné lieu à consommation de la valeur économique = 5 années
- Période relative à la valeur économique non encore consommée = 15 années

$$\Rightarrow 15 \times [196\,000 \times (0,25 \times 1 \times 1 - 0) / 20] = \mathbf{36\,750\,€}$$

Si l'on ajoute à ce montant, d'une part la TVA n'ayant pu être déduite se rapportant à la période au cours de laquelle la valeur économique des biens s'est consommée ($5 \times [196\,000 / 20] = 49\,000\,€$), et d'autre part, la TVA qui ne peut pas être déduite durant la dernière année de la période de consommation de la valeur économique ($15 \times [196\,000 \times 0,75 / 20] = 110\,250\,€$), on retrouve bien le montant de la TVA qui a initialement grevé les biens, soit 196 000 €.

A noter que pour le calcul des régularisations ultérieures, c'est le coefficient de 0,25 qu'il convient de prendre en considération (*CGI, ann. II, art. 207, V, 2, 2° nouveau*).

Les biens (immobilisations ou stocks) sont acquis au contraire pour les besoins d'une activité taxable et affectés par la suite à un secteur d'activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction (cf. infra 4.2.1).

Ici, une correction du droit à déduction s'attache à la LASM.

NOTA : L'absence d'imposition à la TVA d'une LASM donnant lieu à l'exercice d'un droit à déduction et dont l'exigibilité est intervenue entraîne une amende.

Cette amende est égale à 5 % du rappel pour lequel le redevable bénéficie d'un droit à déduction (*CGI, art. 1788 septies*).



Ce qu'il faut retenir

1. La LASM est une opération permettant à un établissement public d'enseignement supérieur et de recherche d'obtenir un bien à partir d'éléments ou de moyens lui appartenant, qu'il soit fait appel ou non à des tiers pour ce faire.
2. Cette opération est destinée à respecter le principe de neutralité fiscale inhérent à la TVA et à placer les redevables dans des conditions normales de concurrence.
3. La LASM s'efface devant une disposition prévoyant l'application d'une règle particulière.
4. La LASM est susceptible de s'appliquer aux biens (immobilisations et stocks) fabriqués et acquis par les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.
5. L'absence d'imposition à la TVA d'une LASM se traduisant par l'ouverture d'un droit à déduction de tout ou partie de cette taxe donne lieu à une amende.

Lorsqu'elle est taxable, une LASM obéit à des règles spécifiques en matière d'exigibilité et d'assiette qu'il convient maintenant d'examiner.

3. La notion de livraison à soi-même au regard de l'exigibilité et de la base d'imposition

3.1 Règles d'exigibilité

Les LASM portant sur des immeubles neufs²⁹²

Pour les LASM entrant dans le champ d'application du 7° de l'article 257 du CGI, **le fait générateur et la date d'exigibilité sont fixées au moment de la livraison de l'immeuble** qui doit intervenir, au plus tard, lors du dépôt à la mairie de la déclaration prévue par la réglementation relative au permis de construire (CGI, art. 269.1.b et 2.a).

La livraison intervient lors de l'achèvement des immeubles ou fractions d'immeubles et, au plus tard, à la date de délivrance du récépissé de la déclaration prévue aux articles *R 460 à *R460-4 du code de l'urbanisme (CGI, ann. II, art. 243).

²⁹² Sur cette notion, cf. le c) du 1 de l'article 257.7° du CGI modifié par les dispositions de l'article 88 de la loi de finances rectificative pour 2005 (n° 2005-1720) et l'article 245 A de l'annexe II au CGI (décret n° 2006-1002 du 10 août 2006, publié au JO du 11 août 2006, définissant les éléments de second œuvre entrant dans la qualification de travaux concourant à la production d'un immeuble neuf au sens de la TVA). Des commentaires sont apportés par l'administration dans deux instructions publiées au bulletin officiel des impôts respectivement sous les références 8 A-1-06 et 3 C-7-06 (n° 202 du 8 décembre 2006).

Un immeuble est considéré comme achevé lorsque les conditions d'habitabilité ou d'utilisation sont réunies ou, en cas d'occupation même partielle des locaux, quel que soit le titre juridique de cette occupation (CGI, ann. II, art. 258).

En pratique, une déclaration spéciale imprimé n° 941 doit être déposée en double exemplaire, dans le mois de la livraison, à la recette des impôts du lieu de situation des immeubles ou, le cas échéant, du lieu où l'intéressé souscrit ses déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires (CGI, ann. II, art. 244).

Faute de pouvoir établir cette déclaration dans le délai imparti (factures non encore délivrées par les fournisseurs), le redevable doit souscrire une déclaration provisoire (imprimé n° 940) dans ce même délai (un mois à compter de la livraison).

Le paiement intégral de la TVA calculée au titre de la LASM doit, en cas d'impossibilité de disposer de tous les éléments nécessaires à la détermination de la base d'imposition, intervenir dans les douze mois qui suivent l'achèvement des immeubles (CGI, art. 1692). Une prolongation de ce délai est, toutefois, possible dans les conditions prévues à l'article 245 de l'annexe II au CGI (demande motivée auprès du directeur des services fiscaux du département où se situe l'immeuble).

La déclaration définitive (imprimé n° 941) doit être déposée dans ce délai accompagnée du relevé des taxes déductibles (imprimé n° 943 ; cf. infra). L'assujetti doit en outre, mentionner la LASM sur la déclaration de chiffre d'affaires (CA3) afférente au mois durant lequel l'imprimé 941 est déposé.

Les LASM portant sur des immeubles en cours d'utilisation, des aménagements ou améliorations d'immeubles

Pour les LASM entrant dans le champ d'application du 8° de l'article 257 du CGI, **la TVA due est exigible à la date de la première utilisation du bien concerné** (CGI, ann. II, art. 175).

3.2 Précisions au sujet des règles d'assiette

En matière d'assiette une distinction similaire à celle effectuée en matière d'exigibilité et concernant la nature des travaux doit être opérée.

Les LASM portant sur des immeubles neufs

Pour ce qui concerne les LASM relevant du 7° de l'article 257, la TVA est assise sur **le prix de revient** total des immeubles, y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport (CGI, art. 266.2.a). Par coût du terrain, il faut entendre toutes les sommes versées à un titre quelconque par le redevable pour entrer en possession de celui-ci.

Les frais de toute nature qui sont engagés, le cas échéant, pour l'aménagement du terrain font également partie des éléments constitutifs de son coût.

Lorsque le redevable ne se livre qu'une partie de l'immeuble édifié, une fraction seulement du coût du terrain est retenue pour le calcul de l'assiette de la TVA. Cette fraction est obtenue en faisant application du rapport existant entre la superficie des locaux soumis à déclaration et la superficie de l'ensemble de l'immeuble, abstraction faite des parties communes.

Outre le coût du terrain, les éléments du prix de revient sont :

- le coût des études, plan, etc. ;
- le prix d'achat des matériaux ;
- les mémoires des divers entrepreneurs ayant exécuté les travaux de construction ;



- les honoraires des architectes, géomètres, métreurs, etc. ;
- les frais financiers engagés pour la construction, étant précisé que pour ce qui concerne les intérêts afférents aux prêts contractés pour la réalisation de la construction, ne sont retenus que ceux échus avant la date d'achèvement de l'immeuble ;
- les frais facturés par les divers intermédiaires et tous les frais généraux engagés pour la construction.

La liquidation de la TVA exigible au titre d'une LASM d'immeuble nécessite la détermination préalable de la base d'imposition (prix de revient de l'immeuble ; cf. ci-dessus). Cette opération est effectuée sur l'imprimé n° 943.

Les LASM portant sur des immeubles en cours d'utilisation, des aménagements ou améliorations d'immeubles

Pour les LASM portant sur des biens visés à l'article **257-8°** et concernant la situation donnant lieu à la perte d'un droit à déduction (cf. le schéma supra), la base d'imposition est constituée par **le prix d'achat de ces biens ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient**, déterminés dans le lieu de situation de l'immeuble et au moment où la TVA devient exigible (CGI, art. 266.1.c ; transcription de l'article 11 A.1. sous b de la sixième directive).

Autrement dit, la valeur du bien (montant des travaux réalisés) à soumettre à l'imposition s'apprécie le jour de l'événement qui justifie l'imposition à la TVA de la LASM. En pratique, elle correspond à la valeur vénale du bien concerné.

Il ne doit pas être fait référence, en principe, à la valeur nette comptable.

Le recours à la technique de la LASM ne vise pas seulement à appliquer des règles de TVA uniformes au regard du calcul de la TVA collectée et de la TVA déduite initialement. En effet, elle peut être utilisée également pour effectuer une régularisation de la TVA antérieurement déduite.

4. La notion de livraison à soi-même au regard de la régularisation du droit à déduction

Outre le dispositif des corrections se traduisant par un reversement, l'ouverture d'une déduction ou une déduction complémentaire (cf. supra), la TVA déduite par un assujetti peut être corrigée par la technique de la livraison à soi-même de biens ou de services.

4.1 L'objectif de la livraison à soi-même pour ce qui concerne le droit à déduction

En matière de TVA, les régularisations s'inscrivent dans l'objectif général de neutralité fiscale inhérent à cet impôt.

Les LASM participent à cet objectif en plaçant les assujettis dans des conditions normales de concurrence quelle que soit la manière dont ils peuvent disposer d'un bien pour les besoins de leur exploitation.

Pour ce qui concerne le respect du principe de neutralité, un second volet s'attache aux LASM. Dans ce cadre, les LASM peuvent également permettre de **procéder à des corrections de la déduction de TVA** opérée par un assujetti (reversement de la TVA antérieurement déduite).

En effet, la technique de la LASM vise dans certains cas à **éviter qu'un assujetti ne bénéficie d'un avantage économique injustifié en se servant pour un usage étranger à la réalisation d'opérations soumises à la TVA de biens et de services pour lesquels un droit à déduction a effectivement été exercé.**

Autrement dit, cette technique conduit à mettre un assujetti placé dans cette situation dans la position d'un consommateur final redevable réel de la TVA²⁹³.

C'est pourquoi, certaines opérations sont assimilées à des livraisons de biens ou à des prestations de services effectuées à titre onéreux.

4.2 Présentation de certains cas d'application

Les divers cas d'imposition à la TVA des livraisons à soi-même de biens ou de services sont prévus à l'article 257-8° du CGI ou par la doctrine administrative.

On se contentera ici de présenter les cas les plus courants dont certains sont susceptibles d'intéresser les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.

Puis, nous verrons le cas spécifique des établissements qui créent un service d'activités industrielles et commerciales (SAIC).

Les cas où la TVA antérieurement déduite est corrigée par l'imposition de la LASM

Biens autres que les immobilisations (stocks)

Une LASM doit être imposée à la TVA chaque fois que des stocks font l'objet d'un changement d'affectation (passage en immobilisation) dans le cadre de la même activité ou dans le cadre d'un transfert entre secteurs d'activités (cf. le n° 181 de l'instruction du 8 septembre 1994 publiée au bulletin officiel des impôts sous l référence 3 CA 94, numéro spécial). Cette situation vise les biens suivis en stock dont l'établissement utilise de façon durable une partie pour ses propres besoins.

La LASM permet de fixer le point de départ de la période au cours de laquelle peut être régularisé le droit à déduction de la TVA afférente aux stocks devenant des immobilisations (exemple : en cas de cessation d'opérations ouvrant droit à déduction ou en cas de variation du prorata dans le temps).

L'ensemble des biens meubles

Lorsqu'un assujetti affecte à un secteur d'activité exonéré n'ouvrant pas droit à déduction un bien meuble (immobilisation ou stock)²⁹⁴ utilisé précédemment pour les besoins d'un secteur d'activité imposable, il est tenu de procéder à l'imposition à la TVA de la livraison de ce bien au secteur exonéré (CGI, ann. II, art. 257-8° 1.c.).

Bien entendu, la TVA exigible à ce titre n'est pas déductible.

²⁹³ Cf. notamment les arrêts du 06/05/92 (aff. C-20/91), *deJong*, du 26/09/96 (aff. C-230/94), *Enkler* et du 08/03/01 (aff. C-415/98), *Lazlo Bakcsi*.

²⁹⁴ S'il s'agit d'un immeuble, il y a lieu de procéder non pas à l'imposition à la TVA de la LASM mais à la régularisation de la TVA antérieurement déduite ainsi que cela est prévu supra au point 1.5 du A de « Les corrections de la déduction antérieure ».



Il en va de même lorsque des biens sont affectés à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA, comme par exemple un prélèvement pour des besoins personnels ou une cession à titre gratuit (CGI, ann. II, art. 257-8° 1.b.).

Application pour les établissements

Un exemple permet d'illustrer la situation que peut rencontrer un établissement.

Ainsi que nous l'avons décrit au paragraphe 1.5, l'établissement peut soit acquérir un bien soit le fabriquer.

Retenons la situation d'une université qui conçoit et fabrique un bien d'équipement (bien meuble) pour les besoins de la réalisation d'opérations de recherche soumises à la TVA par exemple dans le cadre d'un contrat conclu avec une entreprise privée pour la réalisation d'essais.

Puisqu'il s'agit de la réalisation d'une opération taxée, l'ensemble des consommations effectuées pour produire ce bien ont fait l'objet de l'exercice du droit à déduction.

Le coût de revient du bien s'élève à 10 000 € HT.

L'université a pu exercer un droit à déduction de : $10\,000\text{ €} \times 19,60\%$ soit = 1 960 €

Ce matériel, après avoir été utilisé pour les besoins d'opérations de recherche appliquée soumises à la TVA, est affecté après deux années à des opérations exonérées de cet impôt alors même que sa valeur économique n'est pas totalement consommée.

Il est rappelé qu'en matière de TVA, la valeur économique d'un bien meuble représente une période de cinq années dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué.

Dans cet exemple, le changement d'affectation intervient avant la fin de la valeur économique du bien soit l'année suivant celle au cours de laquelle le bien a été fabriqué. Autrement dit, 3/5èmes de la valeur économique du bien n'ont pas été consommés²⁹⁵.

Ce changement d'affectation doit donner lieu à l'imposition à la TVA d'une LASM.

La LASM permet ici de placer l'université dans la situation qui aurait été la sienne si elle avait acheté, auprès d'un tiers, un bien d'occasion identique (avec la même valeur économique) au bien faisant l'objet d'une nouvelle affectation.

En effet, la TVA sur la LASM est calculée sur une base correspondant à la valeur d'un bien similaire à celui qui est concerné par l'imposition.

Lors du changement d'affectation du bien, sa valeur économique est de :

$10\,000\text{ €} \times 3/5\text{ème} = 6\,000\text{ €}$

Qui plus est, la LASM conduit à faire reverser, en quelque sorte, la TVA afférente à la valeur économique non consommée au titre d'opérations taxée (3/5èmes) puisque, en l'occurrence, la taxe est déterminée à raison d'une assiette égale à cette valeur économique et que le montant de cette taxe n'est pas déductible.

L'établissement devra donc reverser au Trésor public la TVA déduite sur cette base :

$6\,000\text{ €} \times 19,60\% = 1\,176\text{ €}$

²⁹⁵ Il est à noter qu'il est fait référence à la période de consommation de la valeur économique pour les besoins de compréhension de la LASM. En effet, dans le cas de figure examiné, l'imposition de la LASM est exigée quand bien même cette période est expirée. Autrement dit, au delà de ladite période, un bien d'occasion disposant encore d'une valeur vénale doit donner lieu à la taxation de la LASM. Bien entendu, si cette valeur vénale est nulle, l'imposition de la LASM n'est pas exigée.

Là encore, la LASM permet de respecter le principe de neutralité qui s'attache à la TVA et, partant, évite les distorsions de concurrence.

Précisions :

- Les autres cas de transfert entre secteurs donnent lieu aux régularisations prévues à l'article 210 de l'annexe II au CGI.
- Pour les biens immeubles, seules sont exigibles les régularisations prévues à l'article 210 de l'annexe II au CGI.

Le cas spécifique des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche ayant créé un service d'activités industrielles et commerciales

Les établissements qui créent un SAIC bénéficient d'un régime dérogatoire pour déterminer leurs droits à déduction de la TVA grevant les dépenses qu'ils supportent (mise en œuvre de critères physiques pour déterminer le pourcentage du droit à déduction).

Cependant, nonobstant ce régime dérogatoire, **le transfert au secteur regroupant les opérations exonérées** (enseignement, formation professionnelle continue, recherche indépendante de toute vocation commerciale) **d'un bien immobilisé initialement affecté à une opération imposée à la TVA ou assimilée du SAIC est assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux, conformément au droit commun.**

Corrélativement, ce transfert doit donner lieu à l'imposition à la TVA d'une LASM dans les conditions décrites ci-dessus (cf. l'instruction n° 02-027-M9 du 27 mars 2002 publiée au bulletin officiel de la comptabilité publique).

Bien évidemment, la TVA correspondante ne peut pas être déduite.



Ce qu'il faut retenir

1. Nonobstant son caractère absolu, le droit à déduction est susceptible de faire l'objet de corrections.
2. La mise en œuvre de ces corrections est différente selon qu'elles concernent des immobilisations ou des BAIS.
3. La technique de la LASM peut être utilisée pour procéder à des régularisations du droit à déduction.



Schéma comptable de la procédure de la livraison à soi-même (LASM)

Rappel de la réglementation :

L'article 257-7° du code général des impôts (CGI) prévoit que la construction d'un immeuble non affecté pour les trois quarts au moins à l'habitation et destiné à la réalisation d'opérations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) donne lieu à l'imposition à la TVA de la livraison à soi-même (LASM) de cet immeuble. La LASM intervient, en principe, à la date de son achèvement (CGI, ann. II, art. 243 et art. 258).

Corrélativement, pendant la phase de construction, la TVA ayant grevé les travaux peut être déduite au fur et à mesure de leur paiement. Le montant de ladite taxe peut, le cas échéant, être récupéré sous la forme d'un remboursement de crédits de TVA.

La LASM doit être taxée, par exemple, lors de la construction d'un parc de stationnement payant par une commune ou l'édification d'un immeuble destiné à une location soumise à la TVA.

Schéma comptable :

Plusieurs étapes doivent être respectées dans l'enregistrement des factures concernant les immobilisations donnant lieu à l'imposition à la TVA d'une LASM.

- Pendant la réalisation des travaux :

A la réception de chaque facture, la dette envers le fournisseur est créditée au compte 404 " fournisseurs d'immobilisations " par le débit des subdivisions concernées du compte 21 ou du compte 23 pour le montant HT de la facture et du compte 44562 " TVA déductible sur immobilisations " pour le montant de la TVA.

23 Immobilisations en cours	50 000	
44562 TVA déductible sur immobilisations	9 800	
404 Fournisseurs d'immobilisations		59 800

- Établissement de chacune des trois déclarations mensuelles de TVA afférentes à un trimestre civil :

Par mesure de simplification, il n'existe pas d'autres opérations soumises à la TVA.

44567 Crédit de TVA à reporter	9 800	
44562 TVA déductible sur immobilisations		9 800

- Demande de remboursement du crédit de TVA dégagé au titre d'un trimestre civil dont le montant est le total de chaque crédit de taxe mentionné respectivement sur les trois déclarations de chiffre d'affaires déposées au cours de ce trimestre (CGI, ann. II, art. 242-0-C II ; soit dans l'exemple, $9\,800 \times 3 = 29\,400$ F).

Les écritures à passer au moment de l'établissement de la demande puis au moment de l'encaissement sont les suivantes :

4458 TVA à régulariser	29 400	
44567 Crédit de TVA à reporter		29 400
515 Compte au Trésor	29 400	
4458 TVA à régulariser		29 400

- A la date d'achèvement des travaux, la livraison à soi-même doit être déclarée auprès du service des impôts dont relève la collectivité locale qui a procédé à la construction de l'immeuble (imprimé fiscal n° 940 ou 941 selon que la déclaration est provisoire ou définitive).

Dans un premier temps, il y a lieu de constater l'intégration comptable définitive, par transfert du ou des compte(s) 23 intéressés au(x) compte(s) 21 pour le montant comptabilisé, c'est-à-dire, le coût HT des travaux. Ce transfert donne lieu à une écriture d'ordre non budgétaire passée par le comptable au vu des indications fournies par l'ordonnateur.

Dans un deuxième temps, il y a lieu de constater la livraison à soi-même de l'immeuble achevé.

La liquidation de la TVA exigible sur la LASM, qui incombe à l'ordonnateur, nécessite la détermination préalable de la base d'imposition à l'aide d'un imprimé fiscal spécifique (n° 943). Le prix de revient total, le montant de la TVA déductible au titre des travaux ainsi que la base d'imposition de la LASM sont reportés sur l'imprimé 941.

La déductibilité de la TVA due au titre de cette opération s'apprécie dans les conditions de droit commun. En conséquence, si l'activité à laquelle est affecté l'immeuble est soumise à un prorata de déduction, la TVA déductible au titre de la LASM se calcule à raison de ce prorata et la part non déductible de cette TVA vient augmenter le montant porté au compte d'immobilisation. L'ordonnateur doit ainsi émettre un mandat de dépense pour ce montant.

- *L'immeuble est affecté à une activité soumise à TVA sans prorata de déduction :*

21 Bâtiment	150 000	
23 Immobilisations en cours (<i>opération d'ordre non budgétaire</i>)		150 000
44562 " TVA déductible sur immobilisations "	29 400	
44571 " TVA collectée "		29 400

Le comptable mouvemente les comptes de TVA au vu de la déclaration de LASM établie par l'ordonnateur. Puis, le comptable solde ces comptes de TVA l'un par l'autre.

44571 TVA collectée	29 400	
44562 TVA déductible sur immobilisations		29 400

L'opération de la LASM est donc blanche.

- *L'immeuble est affecté à une activité soumise à TVA avec un prorata de déduction égal à 80 % :*

21 Bâtiment	150 000	
-------------	---------	--



23 Immobilisations en cours (<i>Opération d'ordre non budgétaire</i>)		150 000
44562 " TVA déductible sur immobilisations "	23 520	
44571 " TVA collectée "		23 520
21 Bâtiment	5 880	
44571 " TVA collectée "		5 880

A l'inverse de l'exemple précédent, seule une partie de la TVA exigible sur la LASM peut faire l'objet d'une déduction. Il y a donc lieu de passer une écriture supplémentaire afin de constater l'augmentation du coût de l'immobilisation générée par cette TVA non déductible. Cette écriture donne lieu à l'émission d'un mandat de dépense par l'ordonnateur.

Les comptes de TVA seront soldés par le comptable au vu de l'ordre de paiement établi par l'ordonnateur, accompagné d'une copie de la déclaration de la LASM, lors du versement à l'Etat, dans les douze mois qui suivent l'achèvement de l'immeuble ou sa première occupation (CGI, art. 1692, ann. II, art. 245), de la TVA à acquitter en raison du droit à déduction partiel.

44571 TVA collectée	29 400	
44562 TVA déductible sur immobilisations		23 520
44551 TVA à décaisser		5 880
44551 TVA à décaisser	5 880	
515 Compte au Trésor		5 880

La LASM se traduit ici par le reversement à l'Etat d'une partie de la TVA antérieurement déduite au titre des travaux.

Fiche 3 : le cas spécifique des unités mixtes de recherche

Il est fréquent que les travaux de recherche des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) soient menés, en collaboration avec des établissements à caractère scientifique et technologique (EPST) tels que le Centre national de la recherche scientifique (CNRS) et l'Institut national de la santé et de la recherche médicale (INSERM).

Cette collaboration s'exerce dans un certain nombre de cas notamment au sein d'Unités Mixtes de Recherche (UMR).

Cette structure n'a pas d'existence juridique mais elle permet de constater la volonté de collaboration d'au moins deux établissements (EPSCP et EPST) sur des thématiques de recherche développées par le laboratoire universitaire.

Chaque organisme détermine librement et inscrit à son budget le montant des crédits qu'il alloue à l'UMR. De même, chaque organisme suit ensuite de façon indépendante ses crédits selon ses propres règles budgétaires et comptables.

A titre d'exemple, un projet de recherche conduit par une UMR peut être financé :

- soit entièrement par des crédits uniquement inscrits au budget de l'EPSCP ;
- soit entièrement par des crédits uniquement inscrits au budget de l'EPST ;
- soit concurremment par le budget de l'EPSCP et le budget de l'EPST, selon des proportions variables. Dans ce dernier cas, il n'y a aucune consolidation ni aucune agrégation des crédits.

Il s'ensuit une sorte d'indivision en ce que les chercheurs intéressés exercent leur activité commune et utilisent les matériels dont dispose le laboratoire, quelle que soit l'origine de leur financement, d'une manière conjointe.

Cette situation, qui se caractérise par une forte imbrication des dépenses les unes dans les autres sous-tendue par l'exercice conjoint d'une activité commune, est de nature à poser des difficultés en matière de TVA au regard du suivi et de l'affectation de ces dépenses, et, partant, de l'exercice du droit à déduction de la taxe y afférente.

Il apparaît difficile, en particulier, d'apprécier précisément le respect de la condition financière du droit à déduction prévue à l'article 271-I du code général des impôts (obligation de répercuter le coût des dépenses ouvrant droit à déduction dans le prix des opérations soumises à la TVA ou assimilées ; cf. supra le 2 du B « Le mécanisme de déduction »).

Qui plus est, les incertitudes susceptibles d'exister quant à la question de savoir quel organisme a financé tel ou tel équipement pourraient conduire, le cas échéant, à ce qu'une double déduction de la TVA s'y rapportant soit opérée, ce qui, bien évidemment, serait préjudiciable au Trésor public.

Afin de remédier à ces inconvénients, la constitution d'une société en participation (SEP) apparaît comme une solution parfaitement adaptée.

En tout état de cause, la SEP est un groupement de personnes – physiques ou morales – non dénué d'originalité et il paraît utile d'en présenter les principales caractéristiques préalablement à l'exposé du régime fiscal à mettre en œuvre.



1. Les caractéristiques d'une SEP

1.1 Aspects juridiques et réglementaires

1.1.1. Présentation générale

La SEP est **une société qui n'est pas immatriculée au registre du commerce et des sociétés** conformément aux dispositions de l'article 1871 du code civil.

Cela étant, des apports en jouissance (biens) ou en industrie (travaux intellectuels au bénéfice du groupement) peuvent être réalisés, voire des apports de biens dont la propriété est mise en commun, et les membres ont notamment pour mission de participer activement à l'activité de ce groupement.

Il résulte de cette absence d'immatriculation au RCS que les tiers peuvent :

- soit, et c'est en général ce pourquoi les associés ont recours à cette technique, ne pas être informés de la création d'une SEP – on dit alors qu'elle est **occulte** –. Le gérant est alors seul connu des tiers : il agit en son nom et pour son compte personnel sans révéler aux tiers l'accord d'association l'unissant à ses associés (Doc. adm., [série 4 H-115, n°s 3 et 4](#)).
- soit l'être parce que les associés ont choisi de la leur révéler, et dans ce dernier cas, ils peuvent avoir communication de l'identité de tous les associés ou de seulement celle de certains d'entre eux – la SEP est alors **ostensible** -.

Il est à noter à cet égard que, dans les faits, l'administration fiscale est généralement informée de l'existence de la participation (c'est nécessairement le cas si un acte est établi en raison de l'obligation de le soumettre aux formalités de l'enregistrement permettant d'en constater l'existence et de lui conférer date certaine).

Cependant, le caractère occulte de la SEP ne disparaît pas pour autant.

La SEP n'est juridiquement constatée que par un contrat et son existence peut être prouvée par tout moyen.

Il s'ensuit que la SEP est **dépourvue de la personnalité morale**, c'est-à-dire qu'elle ne constitue pas une entité juridique distincte de celle de ses membres, ce qui se traduit par les conséquences suivantes :

- une SEP **ne peut en aucun cas disposer d'un patrimoine social et d'un capital**. En pratique, d'une manière générale, chacune des personnes qui s'associent au sein d'une SEP (associés, encore appelés participants) doit procéder à un apport à celle-ci tout en conservant la propriété lorsque cet apport porte sur un bien (code civil, art. 1872)²⁹⁶. Dans ce dernier cas, la jouissance du bien est alors conférée à un associé ayant été nommé **gérant** de cette société²⁹⁷. Ce dernier est seul connu des tiers et il agit en son nom et pour son compte personnel sans révéler aux tiers l'accord d'association l'unissant aux autres participants. Les associés peuvent également transférer au gérant de la SEP la propriété de biens ou encore les mettre en indivision en cas de

²⁹⁶ Les apports doivent être effectués au prix de revient. A défaut, il ne s'agirait plus d'un apport mais d'une opération de vente. A noter que l'existence d'une SEP n'est pas subordonnée à la condition formelle que les apports respectifs soient précisés dans un acte constitutif. (CE, 23 /11/2001, n° 205132, ministre c/ SA Cogedac)

²⁹⁷ Il appartient aux associés de nommer un ou plusieurs gérants. Faute de le faire, tous les associés ont la qualité de gérant.

mise à la disposition de cette société (faute de patrimoine social, les biens apportés sont alors la propriété indivise de tous les participants). Quoi qu'il en soit, le gérant devient le propriétaire des apports en marchandises ou prenant la forme d'une somme d'argent, autrement dit, d'une manière générale, des apports en choses consommables par le premier usage et fongibles. A noter, en outre, que les apports de chaque associé peuvent consister en un financement de simples dépenses propres à l'activité de la société ;

- o une SEP **ne dispose pas de raison sociale ni de siège social**. Dans le cas contraire, la SEP est, en principe, regardée comme étant révélée au tiers, ce qui n'est pas sans conséquences (cf. infra) ;
- o une SEP **n'est pas soumise à publicité**. Autrement dit, les modalités de sa constitution et de son fonctionnement ne font pas l'objet d'un dépôt au registre du commerce et des sociétés ou d'une insertion dans un journal d'annonces légales.

Cela étant précisé, il convient de souligner que la SEP doit, indépendamment de son absence d'immatriculation, **présenter les caractères essentiels d'une société**, ce qui signifie le respect des conditions de fond suivantes :

1°) la SEP doit être animée de l' **affectio societatis**, c'est-à-dire de la volonté délibérée par chacun des associés, au nombre de deux au minimum (code civil, art. 1832)²⁹⁸, de créer cette société, en **effectuant notamment un apport**, et de participer effectivement à son exploitation. Par suite, tous les associés sont tenus de répartir **les bénéfices et les pertes** résultant de l'activité de la SEP, soit proportionnellement à leur mise, soit selon des modalités qu'ils prévoient dans le pacte social (code civil, art. 1832 ; Conseil d'État, 18/03/1971, n° 77568)²⁹⁹. Ce dernier élément est essentiel quant à la validité de la SEP.

En effet, si la plus grande liberté préside en ce domaine pour la rédaction des conventions des parties prenantes, il n'en demeure pas moins que **trois règles doivent**, en tout état de cause, **être respectées** :

- **Il ne peut être valablement prévu de distribution que par prélèvement sur le bénéfice net** ; la convention qui garantit, en toute circonstance, à l'un quelconque des associés, une rémunération de sa mise, entraîne la nullité de la SEP. Mais il peut être valablement stipulé que les capitaux apportés en compte courant par les associés sont productifs d'intérêts et remboursables avant tout partage de bénéfices.
- **La participation aux bénéfices entraîne nécessairement la participation aux pertes**. A défaut de stipulations contraires, la part des bénéfices ou des pertes de chaque associé est proportionnelle à sa mise. Il n'est pas nécessaire que la participation de chacun aux résultats soit proportionnelle à son apport. Les participants jouissent de la plus entière latitude pour la fixation des coefficients, mais il est indispensable que ceux-ci soient précisés dans le contrat et scrupuleusement respectés.
- **Les apports doivent être effectués au prix de revient**. A défaut, il ne s'agit pas d'un apport mais d'une opération de vente.

²⁹⁸ La réunion en une seule main des parts d'une SEP entraîne la disparition immédiate de cette société et produit donc les conséquences fiscales d'une cession d'entreprise.

²⁹⁹ Si les apports des associés ne peuvent pas être déterminés avec précision, les bénéfices et pertes sont partagés en parts égales.



Ajoutons que, malgré cette absence de personnalité juridique distincte de celle des membres, **la SEP dispose de la personnalité fiscale** (cf. infra le 1.2).

2°) la SEP doit avoir un objet social, lequel peut être civil ou commercial.

Enfin, juridiquement, la constitution d'une SEP n'a pas à donner lieu obligatoirement, sur le plan formel, à la rédaction d'un écrit. Néanmoins, cette latitude est sans effet en pratique dès lors qu'un document écrit s'avère nécessaire au regard de la fiscalité (cf. infra) et que son existence est un élément probant important de la création de la SEP.

1.1.2. Responsabilité des associés et du gérant

L'article 1871 du code civil dispose seulement que les associés conviennent librement du fonctionnement de la société.

Lorsque le pacte social ou une délibération ne désigne pas de gérant, les associés exercent tous la gérance. Ils peuvent alors agir séparément pour réaliser l'objet de la SEP. Leur responsabilité peut être engagée à l'égard des tiers pour tout engagement effectué à titre personnel. La solidarité entre les associés peut cependant jouer si la SEP est révélée aux tiers dans la mesure où l'objet de la SEP est commercial. La responsabilité est alors indéfinie.

Si les associés désignent un gérant, ils peuvent déterminer ses pouvoirs.

Le gérant engage sa responsabilité à l'égard des autres associés s'il ne respecte pas les limitations qui lui auront été imposées ou s'il commet une faute. Ainsi, lors de la reddition des comptes, le gérant est susceptible de supporter seul la charge d'obligations en dépassement des stipulations de la convention.

La SEP est réglementée par l'article 1848 du code civil lorsqu'elle est civile et par les règles applicables aux sociétés en nom collectif lorsqu'elle est commerciale (articles L 221-1 et suivants du code de commerce). Ainsi l'article L 221-4 du code de commerce dispose-t-il que dans les rapports entre associés, et en l'absence de la détermination de ses pouvoirs par les statuts, le gérant peut faire tous actes de gestion dans l'intérêt de la société.

Le gérant peut être une personne physique ou une personne morale, qui est dans ce dernier cas représentée par son dirigeant légal sauf délégation de pouvoirs.

Par nature, la SEP n'a pas à être révélée aux tiers. Cependant, en cas de révélation, celle-ci n'emporte pas de sanction spécifique. Une révélation aux tiers n'a pour seule conséquence que de soumettre chaque associé aux obligations nées à l'occasion des actes accomplis par l'un d'eux, et d'engager sa responsabilité le cas échéant (avec solidarité quand il s'agit d'une société commerciale, sans solidarité dans les autres cas).

Par exemple, une publication d'un avis de marché, qui ne présente pas la SEP comme une personne morale et qui n'induit pas les tiers à croire qu'ils auront une action contre cette dernière, ne pourra pas être considérée comme une publicité de la SEP. Il faudra être cependant attentif à la rédaction d'un avis de publicité en évitant de créer la confusion dans l'esprit des tiers.

Ainsi, en jurisprudence, ont pu être considérés comme des révélations aux tiers :

- la convocation par voie de presse des associés à une assemblée générale (T. com. Seine, 2 juin 1924) ;
- la publication des procès-verbaux des réunions des associés (CA Paris 12 déc. 1950) ;

- l'usage d'un siège social cass. Req 29 juill 1863 ;
- ou l'utilisation d'une raison sociale (Cass com 21 nov 1949).

Cependant, rien n'empêche de faire volontairement le choix de la révélation sachant qu'elle est susceptible d'engager la responsabilité d'un ou plusieurs associés, sans limitation.

1.1.3. Conditions de création d'une SEP par un EPSCP

L'article L 711-1 du code de l'Education autorise les EPSCP à assurer, dans le cadre de leurs missions, et afin de faire connaître leurs réalisations, tant sur le plan national qu'international, par voie de convention approuvée par le conseil d'administration, des prestations de services à titre onéreux, exploiter des brevets et licences et commercialiser les produits de leurs activités, à créer à cette fin des services d'activités industrielles et commerciales, dans les conditions prévues à l'article L. 123-5. Dans la limite des ressources disponibles dégagées par ces activités, **les établissements peuvent prendre des participations, participer à des groupements** et créer des filiales dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat.

Dès lors que la loi autorise un EPSCP à prendre des participations, à participer à des groupements et à créer des filiales, il est possible de considérer que la création d'une SEP, société régie par les articles 1871 à 1873 du code civil, par un EPSCP est possible.

Cela étant, se pose la question de savoir s'il convient de respecter ou non un formalisme particulier en cas de constitution d'une SEP.

A cet effet, il convient de se référer à l'article 1 du **décret n° 2000-1264 du 26 décembre 2000** qui fixe les conditions nécessaires à la prise de participation ou à la création d'une filiale :

"Dans les conditions fixées au sixième alinéa de l'article L. 711-1 du code de l'éducation, les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel peuvent créer des filiales et prendre des participations dans des sociétés ou groupements de droit privé.

Lorsqu'un établissement détient plus de la moitié des actions ou des parts sociales de la personne morale mentionnée à l'alinéa précédent, celle-ci peut être dénommée filiale de cet établissement."

A la lecture de cet article, et cette question n'ayant jamais été tranchée sur le plan doctrinal, deux interprétations peuvent être dégagées.



1.1.3.1 Une interprétation souple du texte

L'article 1 du décret précité vise la notion de droits sociaux conférés aux établissements qui effectuent des apports au profit d'une entité dotée de la personnalité juridique puisqu'il est fait référence expressément aux actions et aux parts sociales d'une personne morale.

En d'autres termes, la situation visée concerne, semble-t-il, les apports purs et simples effectués par les EPSCP en rémunération desquels leur sont remis des droits sociaux (parts sociales ou actions) exposés à tous les risques de l'entreprise et notamment à la perte éventuelle de leur mise (les apporteurs sont soumis aux aléas sociaux). Il y a alors mutation de la propriété des biens apportés, puisque ceux-ci tombent dans la patrimoine de la société concernée.

Or, une SEP n'entre pas, *a priori*, dans ce cas de figure puisque n'ayant pas de patrimoine social (chaque apporteur demeure propriétaire des biens apportés en principe), il ne peut pas exister, par définition, de droits sociaux tels que définis ci-dessus.

Dans ces conditions, il paraît possible de soutenir que, en procédant à leur lecture combinée :

- l'article L 711-1 du code de l'éducation a un champ d'application étendu au regard de l'action des EPSCP au sein d'un groupement et qu'il autorise notamment ceux-ci à avoir la qualité d'associés d'une SEP dès lors que ce texte leur permet de « participer à des groupements » sans apporter de précisions sur le caractère juridique ou factuel du groupement en question ;
- et que le décret n° 2000-1264 du 26 décembre 2000 a une portée qui, quant à elle, se limite nécessairement aux sociétés dotées de la personnalité morale puisqu'il est fait référence à des droits sociaux.

1.1.3.2 Une interprétation rigoureuse du texte

L'article 2 du décret n° 2000-1264 du 26 décembre 2000 dispose que le conseil d'administration délibère sur toute prise de participation ou création de filiale et que cette délibération est soumise à l'approbation conjointe du ministre chargé de l'enseignement supérieur et du ministre chargé du budget.

Ce formalisme est applicable à l'EPSCP dès lors qu'on se prévaut de l'article L 711-1 du code de l'éducation qui autorise la prise de participations, la participation à des groupements ou la création des filiales.

La délibération du conseil d'administration de l'établissement et ses annexes, dont la liste et le contenu sont fixés par l'arrêté du 26 décembre 2000 sont transmises à ces deux ministres (ces annexes comprennent notamment : projet de statuts ou convention régissant la société ; études sur les perspectives d'activités et de développement de la société accompagnée de ses comptes prévisionnels sur trois exercices et plan de financement ; état prévisionnel des effectifs ; identité, engagement écrit, montant et évolution prévisionnelle sur trois ans des participations des autres personnes physiques ou morales détenant des droits dans la société ; apports financiers, locaux, personnels mis à disposition).

Chacun des ministres destinataires en accuse réception. A l'expiration d'un délai de deux mois à compter de la date de sa réception par les ministres, la délibération est réputée approuvée, sauf si l'un des ministres fait connaître, pendant ce délai, son opposition. Lorsque le ministre chargé de l'enseignement supérieur ou le ministre chargé du budget demande, par écrit, des informations ou documents complémentaires, il dispose d'un délai d'un mois à compter de la date de réception de ces informations ou documents pour faire connaître, le cas échéant, son opposition.

Un rapport sur l'activité et la gestion de la SEP fait l'objet d'une délibération du conseil d'administration de l'établissement. Le ministre chargé du budget et le ministre chargé de l'enseignement supérieur peuvent se faire communiquer ce rapport.

Aucune prise de participation ou création de filiale ne peut avoir lieu si le budget de l'EPSCP est soumis à approbation, si l'établissement se trouve notamment dans une situation de déséquilibre ou de déficit, ou ne respecte pas l'affectation des moyens alloués par l'Etat.

En conclusion, cette interprétation conduit à obtenir **pour la création d'une SEP, non seulement l'accord du conseil d'administration de l'établissement, mais également celui des ministères de tutelle.**

1.2 Précisions fiscales

Il est reconnu à la SEP une **personnalité fiscale**, laquelle conduit à distinguer le **patrimoine fiscal propre de la SEP** de celui des associés. Autrement dit, nonobstant l'absence de personnalité juridique distincte de la SEP, ses opérations sont réputées, au regard de la fiscalité, être réalisées par une personne distincte de celle de ses membres³⁰⁰.

2. Le régime de TVA applicable

En matière de TVA, la SEP obéit à un ensemble de règles spécifiques qu'il convient de préciser.

2.1 La SEP peut être regardée comme un assujetti

S'agissant de la TVA, les activités poursuivies dans le cadre d'une SEP constituent un secteur distinct, au sens de l'article 213 de l'annexe II au CGI, des activités propres de ses membres et ce, quelles que soient les règles auxquelles ces derniers sont soumis au regard de cet impôt.

Les conséquences sont les suivantes.

- Tout d'abord, si les opérations réalisées en commun au sein d'une SEP se rattachent à une activité économique au sens de la TVA (lien avec l'exercice d'une activité commerciale en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence), cette société agit en qualité d'assujetti.

Corrélativement, lorsque lesdites opérations sont soumises à la TVA, la SEP est redevable de cet impôt et se trouve en mesure d'exercer un droit à déduction. Si certaines opérations sont exonérées de cet impôt et n'ouvrent pas droit à déduction, la SEP est un redevable partiel.

L'imposition à la TVA concerne également les contributions versées à la SEP par ses membres dans la mesure où ils peuvent s'analyser comme la contrepartie d'un ensemble de services individualisés offert à ces derniers.

A cet égard, la circonstance qu'une quote-part de la contribution soit fixée, le cas échéant, annuellement de manière forfaitaire et que celle-ci ne puisse pas être rapportée à une utilisation précise des services par chaque membre ne permet pas de considérer qu'il n'existe pas de

³⁰⁰ Cf. CAA Marseille, 4 juillet 2006, n° 03-1823, 4^e ch. , Chegut



relation entre ladite cotisation et l'avantage individuel qu'est susceptible de procurer la fourniture effective par la SEP de services au bénéfice de ses membres (cf. à cet égard, un arrêt de la Cour de justice des communautés européennes du 21 mars 2002, aff. C-174/00, [Kennemer Golf & Country Club](#)).

Autrement dit, il existe un lien direct entre les prestations de services offertes par la SEP et les cotisations perçues auprès de ses membres, ce qui justifie l'imposition à la TVA de ces cotisations, conformément aux règles applicables en la matière.

- Ensuite, la comptabilité de la SEP doit suivre distinctement les acquisitions de biens et services nécessaires à son exploitation, les cessions de biens constituant des immobilisations ainsi que le montant des opérations taxées et, le cas échéant, des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction.
- Enfin, les sommes imposées à la TVA au niveau de la SEP n'ont pas à être prises en compte dans le calcul du pourcentage de déduction propre à chaque associé au titre des activités qu'il exerce personnellement.

2.2 Le droit à déduction reconnu à la SEP s'exerce dans les conditions de droit commun

La déductibilité de la TVA grevant les biens et services nécessaires à l'activité en participation s'apprécie exclusivement à son niveau, c'est-à-dire à raison du secteur d'activité distinct que constituent les opérations réalisées par cette société, en vue notamment de suivre distinctement, sur le plan comptable, les dépenses nécessaires au fonctionnement de cette société ainsi que le montant de ses opérations taxées.

En pratique, c'est le secteur d'activité distinct du gérant de la SEP qui retracera dans son ensemble les opérations inhérentes à la société puisque ce secteur les centralisera. En tout état de cause, il appartient au gérant de la SEP de tenir le compte de la participation qui permet la répartition des résultats.

Cela étant, le secteur d'activité distinct constitué par chacun des participants sera à tout le moins concerné par les opérations dites internes à la SEP (livraisons de biens ou prestation de services que les associés sont amenés à se rendre et qui participent au prix de revient de l'activité commune, dépense(s) engagée(s) par un membre), les mouvements financiers faisant état de la répartition des bénéfices ou des pertes (cf. infra le 2.4) ou encore, le cas échéant, la mise à disposition de la SEP, dans le cadre du contrat de société, d'un bien donnant lieu à un remboursement correspondant au prix de revient réel de ce bien (réponse à M Halbout, député, JOAN, débats du 22 janvier 1966, p. 103).

La déduction en tant que telle est opérée dans les conditions habituelles. Ainsi, si l'activité de la SEP comprend exclusivement, soit des opérations ouvrant droit à déduction, soit des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction de la TVA est respectivement totale ou nulle.

Dans l'hypothèse où, au contraire, l'activité comprend ces deux types d'opérations, la SEP est tenue de déterminer un pourcentage de déduction dans les conditions prévues à l'article 212 de l'annexe II au CGI.

C'est à raison de ces règles que la SEP doit, en particulier, déduire la TVA comprise dans le coût des immobilisations que ses membres ont acquises avant de les apporter en jouissance à ladite société. En effet, le droit à déduction concerne aussi bien les biens propres que les biens indivis³⁰¹.

Le calcul de la TVA déductible s'effectue en prenant en compte les dépenses facturées directement à la SEP ainsi que celles qui sont facturées aux associés sous réserve, bien entendu, que ces dernières dépenses soient supportées pour les besoins de l'activité de la SEP (respect de la condition du lien direct et immédiat ; cf. supra l'[ouverture du droit à déduction](#)).

A cet effet, les associés doivent transmettre à la personne agissant en qualité de gérant de la SEP ([cf. infra](#)) les originaux des factures délivrées par leurs fournisseurs.

2.3 Le cas de l'apport en jouissance à la SEP de biens d'investissement

On l'a vu, la possibilité d'exercer des droits à déduction porte tant sur les dépenses exposées en propre par la SEP que sur les dépenses supportées directement par les participants.

Cette approche se traduit, le cas échéant, pour les associés procédant à l'apport en jouissance de biens d'investissement par la nécessité d'effectuer les régularisations prévues à l'article 210 de l'annexe II au CGI – avec la possibilité le cas échéant, conformément au IV de cet article, de délivrer à la SEP des attestations en vue de lui permettre de déduire une fraction de la TVA ayant initialement grevé les biens concernés – ou d'imposer une livraison à soi-même sur le fondement de l'article 257-8° de ce même code

(http://www.amue.fr/Dossier/Valorisation/Docs/fiche_LASM.pdf ;

http://www.amue.fr/Dossier/Valorisation/Docs/Fiche_LASMschema.pdf).

Il est à noter à cet égard, que les immobilisations qui changent d'affectation du fait du transfert d'un secteur d'activité distinct à un autre secteur d'activité distinct demeurent soumises aux régularisations de l'article 210 de l'annexe II au CGI, à l'exception du transfert d'un équipement mobilier, ayant donné lieu à déduction complète ou partielle de la TVA grevant son coût, à un secteur d'activité exonéré n'ouvrant pas droit à déduction (CGI, art. 257.8° 1.c).

Quant aux dépenses utilisées simultanément par la SEP et les associés, il convient de procéder à leur répartition à raison d'un critère permettant de prendre en compte la proportion d'utilisation par la SEP des biens mis à sa disposition (cette répartition représente une opération interne réalisée dans le cadre du contrat de société ; cf. [infra 2-2-4](#)). Cette proportion d'utilisation doit, bien évidemment, correspondre à la réalité économique de l'utilisation effective des dépenses en question et pouvoir être justifiée par des éléments probants.

Enfin, lorsque le montant de la TVA déductible ne peut pas être imputé en totalité sur le montant de la TVA collectée, la SEP peut, dans la mesure où toutes les conditions requises sont satisfaites, déposer auprès de l'administration fiscale une demande de remboursement de crédits de TVA (selon le cas, mensuel, trimestriel, annuel ; CGI, ann. II, art 242-OA à 242-OK).

³⁰¹ Le droit à déduction peut être exercé, si toutes les conditions requises en la matière sont satisfaites, au titre de biens dont la propriété est conservée par un ou plusieurs associés, indépendamment de leur inscription à l'actif du bilan de la SEP. Ce qui est important, en effet, c'est que ces biens soient affectés à l'activité de la SEP.



2.4 Les opérations et les mouvements financiers internes

Les opérations internes, c'est-à-dire celles qui sont effectuées par les participants entre eux dans le cadre de la SEP, et conformément à la convention conclue à cet effet, constituent des opérations non imposables à la TVA (instruction du 8 septembre 1994 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 CA 94, n° 140 in fine³⁰²).

Ainsi, les livraisons et les prestations de services que les associés sont amenés à se rendre et qui participent au prix de revient de l'activité commune (exemple : frais engagés par un membre et qui viennent s'inscrire au débit du compte d'exploitation de la SEP) perdent à raison de la personnalité fiscale de la SEP leur caractère d'opérations réalisées entre entités juridiques distinctes pour devenir de simples « opérations internes » à cette société.

De même, les mouvements financiers internes à la SEP qui ont pour objet de répartir les pertes et les bénéfiques entre les associés correspondent à des opérations non imposables à la TVA (instruction précitée, n° 72 in fine).

Les participants de la SEP ne réaliseront pas non plus d'opérations imposables à la TVA lorsque, dans le cadre du contrat de société, ils mettent des biens à disposition de ladite SEP donnant lieu à un remboursement correspondant au prix de revient réel de ces opérations.

En revanche, toutes les opérations réalisées par la SEP avec des tiers ou avec des associés en dehors du périmètre qui vient d'être défini sont susceptibles d'être soumises à la TVA dans les conditions de droit commun.

2.5 Les obligations déclaratives

Les déclarations de TVA de la SEP, ainsi que, le cas échéant, les demandes de remboursement de crédits de TVA, sont déposées au lieu du dépôt de la déclaration de résultat de la SEP (service des impôts de l'associé qui assure la gérance de la SEP ; CGI, ann. III, art. 38.IV *et ann. IV, art. 32*). Les opérations réalisées dans le cadre d'une SEP sont, en principe, déclarées par l'associé gérant de cette société en même temps que ses propres affaires.

Toutefois, si les opérations réalisées dans ce cadre ont une certaine permanence, la souscription d'une déclaration séparée peut être autorisée par le service des impôts.

Enfin, il est indiqué, à titre subsidiaire, que sur le plan des principes, l'omission de déclaration peut constituer un élément de fraude fiscale susceptible d'être sanctionnée par des poursuites pénales (CGI, art. 1741).

En conclusion, il convient de mettre en œuvre l'ensemble des règles présentées ci-dessus après avoir obtenu l'aval des services des impôts dont dépend l'établissement considéré comme étant l'associé gérant de la SEP.

³⁰² La CJCE, dans un arrêt du 23 mars 2006, aff. C-210 /04, *FCE Bank plc*, apporte un éclairage à propos des transactions internes à une société et notamment sur l'incidence de la notion de succursale en matière de TVA. En effet cette dernière ne peut pas être considérée comme un assujetti à la TVA dans la mesure où elle ne supporte pas le risque économique d'une activité (point 35). En outre, elle n'est pas indépendante de la société dont elle relève (point 37), elle n'en est pas une entité juridique distincte (point 41).

A noter que la proposition de modification de la 6^{ème} directive, en ce qui concerne le lieu des prestations de services, prévoit d'insérer à son article 6 un point 6 ainsi rédigé : « Lorsqu'une entité juridique unique possède plusieurs établissements stables, les services fournis entre ces établissements ne sont pas considérés comme des prestations de services ».





A titre liminaire, il convient de préciser les caractéristiques de la taxe sur la valeur ajoutée.

La TVA est un impôt :

- sur la consommation : elle frappe 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 ;
- réel : la situation personnelle ou la qualité du consommateur n'est pas prise en considération ;
- indirect : elle est payée au Trésor, non pas directement par le consommateur final (redevable réel), mais par les entreprises de toute nature qui assurent la production de biens et la fourniture de services (redevables légaux) ;
- reposant sur le mécanisme des paiements fractionnés : aux divers stades du circuit économique, chaque redevable :
 - calcule et facture à son client la TVA due sur ses ventes ou prestations de services ;
 - déduit de cet impôt la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix de ces opérations ;
 - ne verse au Trésor que la différence entre la taxe collectée et la taxe déductible ;
- neutre dans les circuits économiques : la taxation est unique en ce que la charge fiscale globale grevant un bien ou un service à la fin du processus de production ou de distribution correspond exactement à la TVA calculée sur le prix de vente réclamé au consommateur, quel que soit le nombre de transactions intervenues dans le processus antérieur au stade d'imposition.

A

Activité économique : activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée, comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence. Dès lors qu'elle relève d'une activité économique, une opération réalisée à titre onéreux se traduisant par un lien direct (cf. **infra**) est placée dans le champ d'application de la TVA (**code général des impôts, art.256 A**).

Acquisition intracommunautaire : obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien en provenance d'un autre Etat membre.

Assiette de l'impôt : cf. à base d'imposition.

Assujetti à la TVA : personne qui effectue une activité économique de manière indépendante (sous sa propre responsabilité avec une totale liberté dans son exercice, c'est-à-dire non liée par un contrat de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination), quel que soit son statut juridique, sa situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de son intervention. Une personne accomplissant une telle activité réalise donc exclusivement des opérations situées dans le champ d'application de la TVA (cas des universités).

Assujetti partiel à la TVA : assujetti qui, parallèlement à l'activité économique placée dans le champ d'application de la TVA, réalise des opérations qui sont exclues de ce champ d'application. (perception de dividendes d'actions par exemple dès lors qu'il s'agit d'un acte de simple gestion patrimoniale).

B

Base d'imposition (ou assiette de l'impôt) : comprend l'ensemble des paiements en espèces ou en nature, à l'exception de la TVA elle-même, que le client doit effectuer en contrepartie de la livraison de bien ou de la prestation de services dont il bénéficie.

Lorsque le client paye en nature le prix réclamé par son fournisseur (échange), la base d'imposition est constituée par la valeur des objets reçus en contrepartie de ceux livrés, majorée le cas échéant de la soulte versée (**code général des impôts, art. 266 et 267**).

Ex : pour un encaissement de 120 € toutes taxes comprises, la base d'imposition, dans l'hypothèse d'un taux de 19,6%, est égale à $120/119,6 \times 100$, soit 100,33 € hors taxe (TVA = à 19,67 €).

C

Champ d'application de la TVA : sphère comprenant les opérations imposables c'est-à-dire l'ensemble des opérations imposées à la TVA et des opérations qui échappent à cette imposition parce qu'elles bénéficient d'une exonération prévue par une disposition expresse de la loi (**code général des impôts, art. 256.I et 261 à 263**) ou sont réalisées par une personne bénéficiaire de la franchise en base (**code général des impôts, art. 293 B à G**).

Crédit de départ : possibilité pour un assujetti de déduire la TVA grevant un bien (stock ou immobilisation) qu'il a acquis antérieurement à la date à laquelle il l'affecte à des opérations imposées ou assimilées, sous réserve toutefois que l'affectation antérieure soit étrangère à des besoins privés ou aux besoins d'activités placées hors du champ d'application de la TVA (dans ce cas, en effet, il ne peut être procédé au calcul d'un crédit de départ). Autrement dit, le crédit de départ ne porte que sur des biens affectés antérieurement à des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction.

La déductibilité de la TVA en cause s'apprécie sur son montant total ou sur une partie de ce montant selon que le bien n'a pas commencé à être utilisé à cette date (stock et immobilisation sauf si elle est exclue du droit à déduction) ou qu'au contraire ce bien est en cours d'utilisation (immobilisation dont la valeur n'est pas encore totalement consommée – sur ce point, cf. "Régularisation du droit à déduction" - sauf si elle est exclue du droit à déduction), avec dans les deux situations, l'application, le cas échéant, du pourcentage général de déduction utilisé par l'assujetti (code général des impôts, annexe II, art. 226).

Crédit de TVA : montant de la TVA déductible par un assujetti qui excède le montant de la TVA dont celui-ci est lui-même redevable et qui ne peut donc donner lieu à imputation. Ce crédit peut, sous certaines conditions, faire l'objet d'un remboursement (code général des impôts, annexe II, art. 242-O A à 242- O K).

D

Déclaration d'échange de biens (DEB) : document unique regroupant l'état récapitulatif des clients et la déclaration statistique périodique prévus respectivement aux articles 289 B et 289 C du Code général des impôts et à l'article 467 du Code des douanes et reprenant l'ensemble des mouvements de marchandises communautaires qui circulent entre les Etats membres et ce, par nature de flux (acquisition ou livraison). S'agissant de l'acquisition de marchandises intracommunautaires, la DEB doit être produite uniquement si leur montant représente au moins 100 000 € ou si ce seuil est dépassé pendant l'année en cours.

Dépenses mixtes : dépenses qui sont utilisées à la fois pour les besoins d'une opération imposée à la TVA ou assimilée et pour ceux d'une opération exonérée n'ouvrant pas droit à déduction (**cf. secteurs distincts d'activités**).

Droit à déduction : droit, pour un assujetti à la TVA, de déduire la TVA grevant les éléments constitutifs du prix d'une opération imposée ou assimilée (**code général des impôts, art. 271**).

Le droit à déduction prend naissance lorsque la TVA déductible devient exigible chez la personne qui en est redevable.

S'agissant des opérations assimilées à des opérations taxées (cf. infra), il est à noter que les opérations dont le lieu d'imposition ne se situe pas en France n'ouvrent droit à déduction que dans la mesure où elles seraient effectivement soumises à la TVA si leur lieu d'imposition se situait en France (**code général des impôts, art. 271.V.d.**). Par suite, aucun droit à déduction ne peut être exercé pour les opérations qui seraient exonérées en régime intérieur, telles que par exemple celles qui se rapportent à l'activité d'enseignement.

Document administratif unique (DAU) : document que le Conseil des communautés européennes a décidé de mettre en place, à compter du 1^{er} janvier 1988, dans l'ensemble des États membres aux fins de remplacer la quasi-totalité des déclarations de douane utilisées par chacun de ces États. Le DAU, qui se présente sous la forme d'une liasse de huit exemplaires, constitue le point de départ de la procédure de dédouanement à l'exportation (l'exemplaire n° 3 est remis au déclarant exportateur après visa du service des douanes) ainsi que le justificatif de la perception de la TVA lors de l'importation (l'exemplaire n° 8 est remis au déclarant importateur après visa du service des douanes).

E

Echange : il y échange lorsque le prix de vente d'un bien ou d'un service est payé en nature.

Exclusions du droit à déduction : visent certains biens et services qui, en raison de leur nature ou des conditions de leur utilisation, ne peuvent pas ouvrir droit à déduction de la TVA qui grève leur coût quand bien même ils sont utilisés pour les besoins d'une opération taxée ou assimilée (ex : véhicules conçus pour le transport de personnes ou à usages mixtes et les services y afférents, les transports de personnes ainsi que les opérations accessoires à ces transports ; **code général des impôts, annexe II, art. 230 à 242**).

Exigibilité : droit que le Trésor peut faire valoir, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour obtenir le paiement de la TVA. Pour les biens, l'exigibilité intervient lors de leur livraison qui s'entend, en principe, du transfert de propriété du bien, tandis que pour les prestations de services, elle intervient lors de l'encaissement du prix, des acomptes ou de la rémunération, ou, sur autorisation de l'administration fiscale, d'après les débits (**code général des impôts, art.269**).

Un régime dérogatoire est prévu pour les établissements publics, lequel les autorise à déclarer l'ensemble des opérations imposées au titre d'une période déterminée en retenant le total des sommes ayant fait l'objet de titres de recettes émis par l'ordonnateur et pris en charge en comptabilité par l'agent comptable au cours de cette période.

Le choix d'appliquer ce régime dérogatoire a pour conséquence l'obligation de prendre en compte pour le calcul de la TVA déductible le montant total de la taxe grevant les dépenses ouvrant droit à déduction qui ont été mandatées et prises en charge dans la comptabilité au cours de cette période.

F

Facture *pro forma* : facture émise pour la forme aux seules fins de gérer les opérations réalisées entre les composantes d'un établissement d'enseignement supérieur. Ce document, qui se rapporte à des opérations qui ne sont pas pris en compte dans la comptabilité de l'établissement et qui ne correspondent à aucun paiement, ne doit en aucun cas mentionner de la TVA.

Fait générateur : événement juridique ou matériel par lequel sont réalisées les conditions légales, nécessaires pour l'exigibilité de la TVA. C'est donc l'événement qui donne naissance à la créance fiscale du Trésor.

Pour les biens, fait générateur et exigibilité coïncident, sous réserve de quelques exceptions.

Pour les prestations de services, en revanche, ces deux événements n'interviennent pas au même moment. Le fait générateur se produit au moment où les opérations de cette nature sont effectuées (**code général des impôts, art. 269**).

Frais généraux : Au regard de la TVA, les frais généraux correspondent à des dépenses de biens et services qui ne peuvent pas être affectées précisément à une opération tout en participant à l'activité générale de l'entreprise. Autrement dit, les frais généraux entretiennent un lien direct et immédiat non pas avec une opération taxée particulière mais avec l'ensemble de l'activité d'un assujetti. A ce titre, ils font partie des éléments constitutifs du prix des produits de cette entreprise.

Lorsque les frais généraux sont exposés par une personne ayant la qualité de redevable partiel, comme c'est le cas d'une université, la déduction de la TVA grevant leur coût s'opère à raison de la règle du prorata prévue à l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts (pourcentage général de déduction). Il en va différemment que s'il peut être établi par des éléments objectifs que les dépenses sont utilisées exclusivement pour les besoins d'opérations ouvrant droit à déduction (cf. l'arrêt de la Cour de justice des communautés européennes du 8 juin 2000, Midland Bank, ff. C-98/98, points 31 et 32

<http://www.amue.fr/Dossier/Valorisation/Fiscalite-TVA-CorpusJuridique.aspx#Communautaire>).

Les frais généraux ne doivent pas être confondus avec les frais supportés spécifiquement pour la réalisation d'une opération autonome au sens de la TVA au titre desquels aucun droit à déduction ne peut être reconnu lorsque cette opération n'est pas taxée.

Franchise en base : dispositif ayant pour effet de dispenser les assujettis de la déclaration et du paiement de la TVA. Les personnes qui en bénéficient ne peuvent exercer aucun droit à déduction de la TVA grevant leurs dépenses, ni faire apparaître la taxe sur leur facture. Ce dispositif s'applique en fonction du chiffre d'affaires réalisé l'année civile précédente (sur ce point, cf. **l'article 293 B du code général des impôts**).



Imputation : En principe, la déduction de la TVA afférente aux dépenses d'un assujetti s'opère en priorité par imputation sur la TVA dont celui-ci est lui-même redevable à raison de ses opérations (**TVA collectée**), au titre du mois au cours duquel le droit à déduction a pris naissance (cf. "**Crédit de TVA**").



Lien direct : critère initié par la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes aux fins de préciser la notion d'opérations effectuées à titre onéreux. La condition du lien direct signifie que pour soumettre à la TVA une opération, il doit exister un avantage individualisé au profit du bénéficiaire de l'opération (client) en relation avec le prix que celui-ci paye au fournisseur pour obtenir cet avantage.

La notion du lien direct trouve notamment à s'appliquer dans le cas de subventions ou de cotisations à divers organismes.

Livraison à soi-même : opération qui permet à un assujetti d'obtenir un bien ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant et ce, indépendamment de la circonstance qu'il soit ou non fait appel à des tiers pour tout ou partie de la réalisation de ce bien ou de cette prestation.

Les livraisons à soi-même (**LASM**) sont assimilées à des opérations réalisées à titre onéreux et ont pour objectif d'une part de placer l'ensemble des assujettis dans des conditions normales de concurrence et d'autre part, de respecter le principe de neutralité qui s'attache à la TVA en évitant que tout assujetti ne bénéficie d'un avantage indu.

C'est pourquoi, leur imposition est exigée pour les seuls assujettis qui exercent une activité donnant lieu à la réalisation d'opérations imposées à la TVA ou assimilées.

Ainsi, par exemple, est assimilée à une livraison de bien effectuée à titre onéreux et, partant, doit donner lieu à l'imposition à la TVA d'une LASM (**code général des impôts, art.257-8°**), l'affectation d'un bien mobilier d'investissement par un assujetti à un secteur d'activité exonéré n'ouvrant pas droit à déduction lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA lors de son acquisition ou de son affectation antérieure (affectation à un secteur d'activité imposé).

La TVA exigible sur la LASM n'est pas déductible.

Une LASM doit également être imposée à la TVA lorsqu'un assujetti fait édifier un immeuble qui n'est pas affecté à l'habitation pour les trois quarts au moins de sa superficie et qui est destiné à être utilisé pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA (**code général des impôts, art.257-7°**). L'assiette de la LASM correspond au prix de revient de l'immeuble.

Cette imposition justifie la déduction intégrale de la TVA afférente aux travaux engagés pour l'édification de l'immeuble et, ce, au fur et à mesure de leur avancement.

La TVA due au titre de la LASM est, quant à elle, déductible à raison des règles de droit commun.

Livraison de bien : s'entend de toute opération comportant transfert du pouvoir de disposer d'un **bien meuble corporel** comme un propriétaire (**code général des impôts, art.256.II**). En d'autres termes, sont visées les opérations qui emportent le transfert de toutes les prérogatives d'un propriétaire (droit d'user, de jouir et de disposer de la chose) comme par exemple, la vente ou encore les apports en société.

Livraison intracommunautaire de biens : transfert du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien expédié ou transporté dans un autre Etat membre.



Opération exonérée : opération qui, bien que placée dans le champ d'application de la TVA, échappe à l'imposition par l'effet d'une disposition expresse et limitative de la loi (exemple : enseignement universitaire dispensé dans des établissements publics ; **code général des impôts, art. 261.4.4°a**). Les opérations exonérées n'ouvrent pas droit à déduction de la TVA grevant leur coût.

Opération imposable : opération située dans le champ d'application de la TVA qui est soit imposée à la TVA (soit obligatoirement en raison de sa nature, comme la vente de publications par exemple, ou d'une disposition expresse de la loi, soit sur la base d'une option), soit exonérée de cet impôt (activité d'enseignement des universités par exemple).

Opération non imposable : opération qui n'est pas placée dans le champ d'application de la TVA (absence d'activité économique, de lien direct).

Opération imposée ou assimilée : opération qui est effectivement soumise à cet impôt ou qui bénéficie d'une exonération en application des règles de territorialité. **La CJCE parle d'opérations taxées.**

Les opérations exonérées à ce titre sont pour l'essentiel celles qui relèvent du commerce extérieur, c'est-à-dire les livraisons intracommunautaires, les exportations et les prestations qui leur sont directement liées (opérations entrant dans le champ d'application de la TVA française en principe mais qui en sont exonérées sous certaines conditions fixées par la loi ; **code général des impôts, art. 262 et 262 ter.I, notamment**) ainsi que celles qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA française et qui sont réalisées par des assujettis établis en France (le lieu d'imposition ne se trouve pas en France ; **code général des impôts, art. 259 B**).

Les opérations imposées ou assimilées ouvrent droit à déduction de la TVA grevant leur coût dans les conditions de droit commun (**cf. droit à déduction**).

Opération à titre onéreux : livraison de biens, prestation de services ou acquisition communautaire effectuée moyennant une contrepartie pour le fournisseur (paiement du prix qu'il réclame), laquelle doit, conformément à la condition dite du lien direct (**cf. supra**), être en relation avec l'avantage individuel retiré par le client. La contrepartie versée par ce dernier peut prendre diverses formes : sommes d'argent, biens remis ou services fournis en échange.

Elle peut également être acquittée par un tiers y compris sous la forme d'une subvention directement liée au prix de l'opération.

La notion d'opération à titre onéreux couvre les opérations imposables (**cf. supra**).

P

Paiement d'après les débits : faculté offerte aux redevables effectuant des opérations pour lesquelles l'exigibilité de la TVA est constituée par l'encaissement, de payer la TVA lors de l'inscription en comptabilité des sommes dues par les clients au débit du compte prévu à cet effet, c'est-à-dire en pratique, d'une manière générale, à la date de la facturation.

Toutefois, la TVA reste exigible lors de l'encaissement d'avances ou d'acomptes antérieurs au débit (**code général des impôts, art.269.2.a**).

Préemption du droit à déduction : perte de la possibilité, pour un assujetti, d'exercer un droit à déduction de la TVA comprise dans le coût d'une dépense ouvrant droit à déduction.

En principe, un assujetti redevable de la TVA doit mentionner le montant de la TVA déductible au titre d'un mois donné sur la déclaration afférente à ce mois qui est prévue par la réglementation pour le paiement de la TVA.

Cependant, en cas d'omission de cette mention, un assujetti est autorisé à faire figurer le montant de TVA déductible correspondant sur les déclarations de chiffre d'affaires déposées avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de cette omission. Au-delà de ce délai, le droit à déduction est définitivement perdu (**code général des impôts, annexe II, art. 224**).

Personne bénéficiant d'un régime dérogatoire : personne autorisée à ne pas soumettre à la TVA, sous certaines conditions, ses acquisitions intracommunautaires de biens.

Prestation de services : toute opération qui ne constitue pas, ou qui n'est pas assimilée à une livraison de biens (à cet égard, cf. notamment le **III de l'article 256 du code général des impôts**). Constituent, par exemple, des prestations de services, les opérations de location, de réparation, les travaux d'étude, etc., mais également les opérations comportant transfert de propriété de **biens meubles incorporels** (cessions de droits, de brevets, de marques de fabrique, etc.).

Pourcentage général de déduction ou prorata financier (règle dite du prorata) : règle applicable aux entreprises partiellement redevables de la TVA pour le calcul de la taxe déductible ayant grevé leurs immobilisations ainsi que, le cas échéant, les biens ne constituant pas des immobilisations et les services qu'elles utilisent. La règle du prorata général de déduction (prorata financier), prévue à **l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts**, ne s'applique qu'aux dépenses affectées à des opérations situées dans le champ d'application de la TVA.

R

Redevable partiel : personne ayant la qualité d'assujetti qui réalise dans le champ d'application de la TVA une ou des activités comprenant des opérations soumises à cet impôt et des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction. Tel est le cas des universités.

Régularisation du droit à déduction de la TVA : opérations consistant à apporter des corrections, dans des cas limitativement prévus par la réglementation, aux déductions de TVA effectivement (ou antérieurement) opérées par un assujetti. Ces opérations concernent principalement les immobilisations dont la valeur n'est pas totalement consommée à la date à laquelle intervient l'événement qui rend exigible la régularisation.

La valeur d'une immobilisation se consomme, en matière de TVA, sur une période de cinq ou de vingt ans - dont celle au cours de laquelle celle-ci est acquise ou fabriquée - selon que le bien concerné a un caractère mobilier ou immobilier.

Ces régularisations du droit à déduction sont exigibles dans diverses situations telles que par exemple :

variation de plus de dix points entre le pourcentage réel ressortant des opérations effectuées au cours de l'année d'acquisition ou de fabrication du bien et le pourcentage déterminé au titre des années suivantes lorsque la valeur des biens n'est pas totalement consommée. Cette régularisation se traduit soit par une déduction complémentaire si la variation est positive, soit par un reversement si la variation est négative (**code général des impôts, annexe. II , art.215**) ;

cessation d'opérations ouvrant droit à déduction (**code général des impôts, annexe. II , art.210**).

Les régularisations du droit à déduction peuvent également être exigées sous la forme d'imposition à la TVA d'une livraison à soi-même (**cf. supra**).

Rémanence de TVA : situation dans laquelle un montant de TVA s'incorpore définitivement dans le coût d'une opération, quand bien même celle-ci est imposée à la TVA, lorsque l'assujetti qui la réalise utilise en amont des biens ou des services qui sont exclus du droit à déduction (**cf. supra**).

S

Secteurs d'activités distincts : cas où un assujetti doit, pour l'exercice de ses droits à déduction, suivre distinctement les activités économiquement différentes qu'il réalise dès lors que celles-ci ne sont pas soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA (**code général des impôts, annexe. II, art. 213**) ; les universités sont placées dans cette situation et doivent, en principe, mettre en œuvre les règles qui s'y attachent ; en cas de difficultés pour les appliquer, elles sont toutefois autorisées à utiliser le pourcentage général de déduction). Pour les universités, les activités d'éditeur et de location de locaux nus imposées à la TVA sur option constituent des secteurs distincts.

Chaque secteur d'activité est traité comme une entreprise distincte pour le calcul des droits à déduction. Il s'ensuit que :

- doivent être comptabilisées distinctement toutes les opérations réalisées dans chaque secteur telles que, par exemple, les acquisitions des biens et services, les cessions des immobilisations, les transferts de biens entre secteurs d'activité ;
- le droit à déduction s'exerce au sein de chaque secteur à raison des règles habituelles.

Lorsque des dépenses ne peuvent pas être affectées précisément à un seul secteur d'activité (dépenses dites mixtes), la TVA grevant leur coût est déductible à raison du pourcentage général de déduction (rapport existant entre le chiffre d'affaires annuel afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations, et la totalité du chiffre d'affaires annuel, tous secteurs confondus).

NOTA : Les universités créant un service d'activités industrielles et commerciales (**SAIC**) ont la faculté pour ce qui concerne les dépenses mixtes (dépenses communes au SAIC et au secteur regroupant les activités exonérées de TVA telles que l'enseignement) d'exercer leurs droits à déduction suivant des modalités nouvelles par dérogation à la règle du pourcentage général de déduction.

Ces nouvelles règles consistent à calculer la quote-part de TVA déductible au titre des dépenses mixtes sur la base d'une clef de répartition, adaptée à chaque type de dépenses, déterminant la proportion d'utilisation de ces dépenses pour les besoins des opérations imposées à la TVA. Autrement dit, le dispositif repose sur un prorata physique aux lieu et place d'un prorata financier.

Subvention directement liée au prix (on parle aussi de subvention "complément de prix") : aide financière allouée dans le cadre d'une situation où trois parties sont en cause, à savoir la personne qui alloue la subvention, la personne qui en bénéficie et l'acheteur du bien ou le preneur du service respectivement livré ou fourni par le bénéficiaire de cette subvention (**code général des impôts, art. 266.1.a**).

Cette subvention est taxable si elle est directement liée au prix de ces opérations (ou dit autrement si elle peut être regardée comme constituant la contrepartie partielle, voire totale dans certains cas, d'une opération). Selon la jurisprudence dégagée par la Cour de justice des communautés européennes à cet égard, un lien direct peut être établi si la subvention octroyée permet à la personne qui en bénéficie de réaliser des opérations soumises à la TVA, clairement déterminées, à un prix inférieur à celui qu'elle devrait exiger en l'absence de subvention (diminution à proportion de cette subvention) et si ce prix est déterminable, quant à son principe, au plus tard au moment où intervient le fait générateur des opérations.

L'existence d'un lien direct entre la subvention et le prix nécessite une analyse au cas par cas des circonstances qui sont à l'origine du versement de cette subvention.

Dès lors que le lien direct existe, le montant de la subvention est compris dans la base d'imposition à la TVA du bénéficiaire au taux de l'opération dont elle complète le prix.



TVA Collectée : TVA réclamée par un redevable à ses clients au titre des opérations qu'il réalise. On parle aussi de **TVA brute**.

TVA déductible : TVA ayant grevé les divers éléments du prix de revient d'une opération ouvrant droit à déduction qui peut être déduite de la taxe applicable à cette même opération.

L'exercice du droit à déduction est subordonné sur un plan formel à la possession d'un document justificatif régulièrement établi qui se présente en règle générale sous la forme d'une facture et délivrée au redevable par ses fournisseurs (**code général des impôts, art. 271 et 289**).



Valeur en douane : correspond à la valeur définie par la législation douanière conformément aux règlements communautaires en vigueur, laquelle se fonde sur la notion de valeur transactionnelle constituée en principe par le prix facturé. Cette valeur permet de déterminer la base d'imposition à la TVA à l'importation (CGI, art. 292).

Vente à distance : concerne la livraison d'un bien meuble corporel effectuée de la France à destination d'un autre Etat membre de l'Union européenne ou d'un autre Etat membre vers la France lorsque l'acquéreur est un particulier ou une PBRD. La détermination du lieu de cette livraison obéit à des règles particulières (CGI, art. 258 A et 258 B).

ANNEXES

Annexe 1

MINISTÈRE DE L'ÉDUCATION NATIONALE DE
L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR, DE LA RECHERCHE ET
DE L'INSERTION PROFESSIONNELLE

SECRETARIAT D'ÉTAT À LA RECHERCHE

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA RECHERCHE
ET DE LA TECHNOLOGIE

SOUS-DIRECTION DE LA RECHERCHE
DANS LES ÉTABLISSEMENTS
D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR

BUREAU DES ÉTUDES ET
DE LA GESTION FINANCIÈRE

DGRT 1-3

n° 95 - 1131

Affaire suivie
par M. PRAT
☎ : 46.34.48.76

Paris, le 19 JUIL. 1995

LE MINISTRE DE L'ÉDUCATION
NATIONALE DE L'ENSEIGNEMENT
SUPÉRIEUR, DE LA RECHERCHE ET
DE L'INSERTION PROFESSIONNELLE

à

Mesdames et Messieurs les
Présidents et Directeurs

- des Universités,
- des Instituts et Ecoles extérieures aux
Universités,
- des Grands Établissements,
- des Ecoles Normales Supérieures

INSTITUT NATIONAL

951912 24 JUIL. 95

POLYTECHNIQUE

Objet: Budget de la recherche universitaire 1995. Modèle de liste des équipements à acquérir.

Ref.: Note n° CG/VS 93-464 du 15/03/94

L'instruction n° 1314 du 7 janvier 1994 élaborée par le service de la législation fiscale et la Direction de la Comptabilité Publique a rappelé les modalités d'application de la TVA dans les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.

Afin de justifier l'exonération du prélèvement de TVA sur les équipements de recherche, une liste détaillée des matériels à acquérir vous est demandée pour l'exercice 1995. Cette liste sera retournée, après validation par mes services, à votre établissement.

Pour des raisons de commodité formelle, je vous joins un modèle de liste en insistant sur le fait qu'il vous est demandé d'établir un seul document récapitulatif par établissement (et non de juxtaposer des tableaux provenant de chaque laboratoire).

Je précise enfin qu'afin de tenir compte d'éventuels co-financements, celle-ci pourra faire apparaître un montant supérieur à la subvention allouée dans le cadre de votre contrat.

Pour le Ministre et par délégation
Pour le Directeur Général de la Recherche et de la Technologie
Par ailleurs, il est demandé à nos Directeurs
de la Recherche dans les Établissements d'Enseignement Supérieur

Jean-François TEXIER

P.J.: modèle de liste des équipements à acquérir.

Annexe 2



8 DEC. 2003

CIRCULAIRE INTERMINISTÉRIELLE

**Ministère de la jeunesse, de l'éducation
Nationale et de la recherche
Direction des Affaires Financières** **Ministère de l'économie, des finances
et de l'industrie
Direction de la Législation Fiscale**

Objet: Mise en oeuvre du moratoire relatif à la T.V.A.

Par décision ministérielle, prise à la fin de l'année 2001, les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche ont bénéficié d'un moratoire en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Dans une lettre, en date du 15 mars 2002, adressée aux présidents et aux directeurs d'établissements d'enseignement supérieur et de recherche, le ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, le ministre de l'Education Nationale, le ministre de la Recherche et la secrétaire d'Etat au Budget en ont précisé le cadre. Cependant, ces établissements rencontrent parfois des difficultés dans la mise en oeuvre pratique des mesures de bienveillance prévues par ce moratoire.

C'est pourquoi, il est apparu nécessaire d'apporter à cet égard certaines précisions, développées ci-dessous.

* * * * *

A : Financements entrant dans le champ du moratoire

Il est rappelé que trois sources de financement entrent dans le champ d'application du moratoire : les subventions se rattachant au contrat quadriennal Etat concernant le volet recherche, les subventions versées au titre d'un contrat de plan Etat/Régions et les aides communautaires allouées dans le cadre du 5ème programme-cadre de recherche et développement.

En outre, les mesures de bienveillance prises dans le cadre du moratoire **ne concernent que les biens d'équipement affectés à des opérations ouvrant droit à déduction**. La notion de bien d'équipement recouvre, comme pour les impôts directs, les biens et valeurs (meubles ou immeubles, corporels ou incorporels) qui sont acquis ou créés par les établissements, non pour être vendus ou transformés, mais pour être utilisés durablement au sein de ces établissements (ex : constructions, matériel, installations; immobilisations incorporelles telles que les brevets, les licences, etc.).

B : Application des mesures de bienveillance

- 1- *Contrat quadriennal de recherche équipement* : pour tous les investissements financés jusqu'au 31 décembre 2002, les établissements peuvent exercer un droit à déduction.

2/3

Les termes «**investissements financés jusqu'au 31 décembre 2002**» visent les biens d'équipements acquis à l'aide des subventions allouées dans le cadre du contrat quadriennal de recherche. La date du 31 décembre 2002 a trait à la **date de notification de la subvention**. Corrélativement, dans le cadre du moratoire, l'établissement qui a bénéficié de subventions dont la notification est intervenue au plus tard le 31 décembre 2002 peut continuer et ce, même si la consommation effective des crédits alloués à ce titre a lieu effectivement seulement en 2003 voire ultérieurement, à faire valoir un droit à déduction alors même que le coût des biens d'équipement concernés ne fait pas partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées auxquelles ils sont affectés (sous réserve de pouvoir justifier de la nature des biens et d'une telle affectation; cf. ci-après). L'exercice de ce droit à déduction peut, le cas échéant, se traduire par un crédit de TVA pouvant être remboursé dans les conditions habituelles. Autrement dit, il est admis par l'administration fiscale, à titre tout à fait exceptionnel, que, pour les biens financés dans ces circonstances, les conditions de droit commun applicables en matière d'exercice de droit à déduction ne soient pas satisfaites.

Rappel :

Il convient de noter que les établissements publics d'enseignement supérieur peuvent bénéficier, au regard de la qualification à donner à une aide financière, d'une mesure de tolérance prise par l'administration fiscale, laquelle est commentée dans l'instruction n°02027-M9 du 27 mars 2002 (cf. page 15 « *CAS PARTICULIER DES SUBVENTIONS D'EQUIPEMENT. Les subventions d'équipement ; a) Définition* ».

« ...Cela étant, il est admis d'appliquer ce régime particulier [régime des subventions d'équipement] aux aides financières qu'un établissement public d'enseignement supérieur reçoit du ministère de l'éducation nationale, de la recherche et de la technologie quand bien même ces aides ne sont affectées à l'acquisition d'équipements déterminés qu'après la date de leur versement. Au titre de chaque subvention concernée, l'établissement doit toutefois transmettre impérativement au ministère de l'éducation nationale, de la recherche et de la technologie aux fins de validation, une liste détaillant ces équipements et mentionnant les références de la notification de la subvention, ainsi que le prévoit une circulaire n ° 95-1131 du 19 juillet 1995 émanant de ce ministère... »).

- 2 -*Contrat de plan Etat/Régions* : un droit à déduction peut être exercé au titre des investissements financés dans le cadre des contrats expirant le 31 décembre 2006.

Les termes «**investissements financés** dans le cadre des **contrats expirant le 31 décembre 2006**» doivent être compris comme suit. Tout d'abord, les biens concernés sont les biens **d'équipements acquis** à l'aide des subventions allouées dans le cadre d'un **contrat de plan Etat/Régions expirant en principe à la fin de l'année 2006**. Ensuite, la date du 31 décembre 2006 doit être entendue comme la **date butoir de notification de la subvention**. Par suite, l'établissement bénéficiant d'une subvention notifiée au plus tard le 31 décembre 2006 mais qui ne consommera, par exemple, cette subvention qu'en 2007, voire ultérieurement, peut, dans le cadre du moratoire, continuer à faire valoir son droit à déduction dans les conditions rappelées ci-dessus (même s'il ne répercute pas le coût de ces biens dans le prix des opérations taxées). Cela signifie, en particulier, sur le fondement d'une nouvelle mesure de tolérance, que pour les biens d'investissement financés au moyen de fonds perçus dans le cadre de tels contrats, les établissements sont autorisés à ne pas respecter les conditions de droit commun applicables en matière d'exercice de droit à déduction.

3 –Programme-cadre de recherche et de développement: la possibilité d'exercer un droit à déduction concerne tous les investissements financés au moyen de **subventions notifiées avant le 31 décembre 2002.**

3/3 Les termes «**biens financés** au moyen de **subventions notifiées avant le 31 décembre 2002**» concernent les **biens d'équipements acquis** à l'aide des subventions allouées dans le cadre du 5^{ème} programme-cadre de recherche et de développement (PCRD). La date du 31 décembre 2002 correspond à la date d'expiration de ce 5^{ème} PCRD. Cela signifie, en l'occurrence, qu'il y a lieu de prendre en considération **la date de notification de la subvention**, ce qui, en pratique, ne devrait pas poser de difficulté puisque, par construction, les subventions issues de ce plan n'ont pas pu, de par la date de sa validité, être versées au-delà du 31 décembre 2002. Concrètement, l'établissement qui a reçu une ou des subventions dans les conditions décrites ci-dessus mais qui ne consommera cette(s) subvention(s) qu'en 2003, voire ultérieurement, peut, dans le cadre du moratoire, continuer à faire valoir son droit à déduction dans les conditions exposées plus haut (même s'il ne répercute pas le coût de ces biens dans le prix des opérations taxées). Là encore, les établissements bénéficiaires ne sont pas obligés de respecter, pour les biens financés par les fonds en question, les conditions de droit commun applicables en matière d'exercice, de droit à déduction.

Ces précisions sur l'application du moratoire mettent en lumière les aménagements très favorables dont les établissements vont pouvoir bénéficier pendant encore plusieurs années. Pour autant, il est rappelé qu'en contrepartie, ceux-ci doivent appliquer strictement les règles de droit commun en matière de TVA pour tous les financements non expressément exposés ci-dessus.

Le Directeur des Affaires Financières
au Ministère de la jeunesse,
de l'éducation nationale et de la
recherche

Le Directeur de la législation fiscale
au Ministère de l'économie, des
finances et de l'industrie

Le Directeur des Affaires Financières,

Michel DELLACAGRANDE

Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN

Annexe 3



Direction
des affaires
financières
Sous-direction
de budget
de l'enseignement
supérieur
et de la recherche
DAF-S/N° 0 0 4 2
Direction
de la recherche
La Direction
DRN° 0 1 9 3

1, rue Descartes
75231 Paris Cedex 05



Paris, le 12 DEC 2005

LE MINISTRE DÉLÉGUÉ À
L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR
ET À LA RECHERCHE

A

MADAME ET MESSIEURS LES
DIRECTEURS GÉNÉRAUX
D'ÉTABLISSEMENTS PUBLICS À
CARACTÈRE SCIENTIFIQUE ET
TECHNOLOGIQUE

Objet : compensation de la charge de TVA sur les dépenses effectuées dans le cadre de projets financés par l'Agence nationale pour la recherche (ANR)

Ref : lettre du 13 mai 2004 fixant les modalités de mise en conformité des EPST à la réglementation fiscale en matière de TVA

1) Comme vous le savez, la mise en conformité des EPST à la réglementation fiscale en matière de TVA s'est effectuée, à compter du 1^{er} janvier 2005, selon les modalités générales suivantes (cf. lettre DAF B2 n° 2004-0161 du 13 mai 2004) :

- les concours financiers accordés par le ministère aux établissements, dans la mesure où ils ne constituent pas la contrepartie d'une prestation de service ou d'une livraison de biens effectuée à titre onéreux, ne donnent plus lieu à collecte de TVA (ils sont donc calculés TTC = HT) ;
- les EPST ont la double qualité d'« assujettis complets » à la TVA et de « redevables partiels » ;
- en cette qualité de redevable partiel, ils appliquent à l'ensemble de leurs dépenses grevées de TVA un proviso général de déduction qui détermine le montant de la TVA déductible et par différence le montant de la rétrocession de taxe restant à leur charge.

Au plan budgétaire, cette régularisation s'est traduite de la manière suivante :

- la charge de TVA résumée a été compensée dans un premier temps dans le cadre des budgets 2005 par une subvention compensatoire spécifique calculée sur la base du chiffre d'affaire des établissements constaté au compte financier 2004 ;
- afin de tenir compte de la manière la plus juste possible de l'évolution du volume des dépenses et des recettes des établissements en 2005 et de garantir ainsi la neutralité de la réforme, le montant de la subvention compensatoire intégrée de manière pérenne à la subvention pour charges de service public

CPI : DT, DES, ANR



2 / 3

- versée par l'Etat, est ajusté en loi de finances 2006 sur la base du compte financier prévisionnel de 2005,
- en outre, l'assujettissement à la taxe sur les salaires, corollaire de la régularisation du régime d'assujettissement à la TVA, se traduit par une compensation de la charge correspondante en loi de finances pour 2006.

Cette réforme a mis fin à un ensemble de pratiques irrégulières constatées par le passé dans les établissements d'enseignement supérieur comme dans les organismes de recherche. **La régularisation opérée en 2005 s'agissant des EPST a donc également eu pour objet d'harmoniser les règles applicables en matière d'assujettissement à la TVA et de mettre fin aux « distorsion de concurrence » qui pouvaient résulter du fait que la mise en conformité des établissements d'enseignement supérieur à la réglementation fiscale en matière de TVA est intervenue dès le 1^{er} janvier 2003.**

A compter de cette année les établissements d'enseignement supérieur et les organismes de recherche sont ainsi en tout état de cause dans une situation identique sur le plan de la réglementation fiscale ce qui constitue, eu égard notamment à l'existence d'un nombre croissant d'unités mixtes de recherche (UMR), une exigence incontournable pour le ministère chargé de l'enseignement supérieur et de la recherche.

2) Concomitamment, l'année 2005 a vu la création de l'ANR et la première mise en œuvre des financements incitatifs dont elle est chargée.

Les financements de l'agence obéissent aux règles suivantes en matière fiscale :

- les aides versées par l'ANR, qui entraînent comme seule obligation contractuelle à la charge du bénéficiaire de fournir des comptes rendus sur l'utilisation des sommes versées et l'avancement des travaux, ne donnent en conséquence pas lieu à collecte de TVA, contrairement au régime qui était applicable aux financements du FNS ;
- conformément au règlement financier de l'agence, elles sont calculées, quel que soit l'organisme bénéficiaire, sur la base des dépenses hors taxes **augmentées le cas échéant des dépenses de TVA non récupérables.**

Il résulte de ces principes que les établissements d'enseignement supérieur et les EPST sont là encore traités sur un strict pied d'égalité, quel que soit le choix organisationnel effectué par les uns ou les autres (« sectorisation » ou non des activités concurrentielles).

3) Il importe que la mise en œuvre opérationnelle de ces deux réformes, intervenues simultanément, n'induisse pas de divergence de traitement entre laboratoires et équipes de recherche selon qu'ils relèvent d'un établissement d'enseignement supérieur ou d'un organisme de recherche.

Nous vous demandons donc de vous conformer aux principes suivants :

- les financements reçus de l'agence doivent être considérés, en tout état de cause, par les unités bénéficiaires comme couvrant les charges de TVA afférentes aux dépenses qu'ils effectuent au titre des projets financés, c'est-à-dire TTC (toutes taxes non récupérables comprises),



3 / 3

- la circonstance que la subvention compensatoire versée par ailleurs par l'Etat a été calculée sur l'ensemble de la prévision de chiffre d'affaire 2005 des organismes est sans incidence sur ce point : elle n'est pas destinée à compenser la charge de TVA liée aux dépenses effectuées dans le cadre des projets financés par l'ANR,
- celle-ci, en effet, intégrée à compter de 2006 à la subvention récurrente versée annuellement, n'a pas vocation à évoluer au gré de l'augmentation attendue de vos diverses ressources propres dans les prochaines années (financements ANR, financement des collectivités locales, autres subventions), mais seulement à raison de la charge de TVA due au titre des dépenses grevées effectuées sur la base de votre subvention pour charges de service public,
- il vous appartient donc d'imputer aux financeurs autres que l'Etat la TVA rémanente attachées aux dépenses que vous effectuez dans le cadre des financements qu'ils vous octroient.

Nous vous saurions gré de bien vouloir prendre toute disposition utile à cet effet.

LA DIRECTRICE DE LA RECHERCHE

LE DIRECTEUR DES AFFAIRES
FINANCIERES

Elisabeth GIACOBINO

Michel DELLACASAGRANDE

Annexe 4

BULLETIN OFFICIEL
DE LA
DIRECTION GÉNÉRALE
DES IMPÔTS

14 A. I.
11

14 I-1-80

N° 201 du 18 novembre 1980

Classement

Note du 18 novembre 1980

ORGANISMES INTERNATIONAUX I
**Prestations de services désignées à l'article 259 B du C.G.I. rendues à des organisations internationales
établies dans un État membre de la C.E.E. autre que la France**
(C.G.I., art. 259 et 259 B)
[S.L.F. - Bureaux DI, D 2 et E 2]

Depuis le 1^{er} janvier 1979 les prestations de services désignées à l'article 259 B du Code général des Impôts et rendues par les entreprises françaises à une organisation internationale établie dans un autre Etat membre de la C.E.E., sans y être assujettie à la T.V.A., sont soumises à la T.V.A. en France, en application des dispositions combinées de cet article et de l'article 259.

Mais les organisations internationales, dont il s'agit, peuvent bénéficier de par les dispositions des accords internationaux les concernant de privilèges fiscaux, en particulier en matière de TVA. Ainsi il est généralement prévu que lorsque ces organisations effectuent, dans le cadre de leur activité officielle, des achats importants de biens et services, grevés de T.V.A., des mesures sont prises chaque fois que cela est possible, tendant à les exonérer de l'incidence définitive de cette taxe.

Avant le 1^{er} janvier 1979, la plupart des prestations de services désignées à l'article 259 B n'étaient pas soumises à la T.V.A. en vertu de l'ancien article 258 du C.G.I., dans la mesure où elles étaient utilisées hors de France. Désormais, du fait de l'imposition de ces prestations, la France devrait normalement rembourser à l'organisation concernée la T.V.A. en cause, conformément à la procédure normalement appliquée en la matière.

Mais, dans le cas des prestations de services rendues à des organisations établies dans un État de la C.E.E. autre que la France, cette procédure de remboursement est de nature à placer les entreprises françaises dans une situation défavorable par rapport aux entreprises étrangères établies dans des pays utilisant la procédure de l'exonération et peut, par ailleurs, poser des problèmes pratiques. C'est pourquoi le ministre a décidé, le 29 juillet 1980, que les prestations de services dont il s'agit doivent être considérées comme exonérées de T.V.A.

Cette mesure est applicable dans les conditions suivantes :

- il doit s'agir de prestations de services désignées à l'article 259B du C.G.I. (*cf. instr. spéc. du 15 février 1979, p. 23*) ;
- ces prestations doivent être rendues par une entreprise française à une organisation internationale établie dans un État membre de la C.E.E. autre que la France et n'y étant pas assujettie à la T.V.A. ;
- les textes ou accords internationaux concernant l'organisation doivent faire obligation à la France d'assurer l'effacement de l'incidence de la T.V.A. ;
- enfin, il est admis que les prestations en cause, bien qu'exonérées, ouvrent droit à déduction.

Toutes difficultés d'application de cette mesure seront portées à la connaissance du service de la Législation fiscale, sous-direction E, bureau E 2.

Annexe 5



OBJET : TVA – Autoliquidation à compter du 1^{er} septembre 2006

F
I
C
H
E

Dans une lettre ActU du 30 juin 2006, l'AMUE a fait connaître à ses adhérents la mise en place d'un nouveau dispositif d'autoliquidation de la TVA à compter du 1^{er} septembre 2006, commenté par l'administration dans une instruction publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-9-06 (<http://listes.amue.fr/sympa/arc/act-u/2006-06/msg00004.html>).

Ainsi, a été instauré un régime général et obligatoire en vertu duquel le client est redevable de la TVA. Il n'en va autrement que si, sur le fondement d'une disposition du code général des impôts (CGI), une opération entre dans le champ d'application d'un dispositif spécifique d'autoliquidation.

Compte tenu des questionnements qui sont apparus à cet égard, la présente fiche a pour objet, après avoir exposé brièvement la notion d'autoliquidation, d'apporter des précisions sur les conséquences pratiques du dispositif mis en place en 2006, en matière d'obligations déclaratives, pour les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) comme du reste pour tout assujetti concerné.

1 – Deux dispositifs d'autoliquidation à distinguer

Préalablement au nouveau dispositif général d'autoliquidation applicable à la date du 1^{er} septembre 2006, les EPSCP étaient déjà concernés par ce type de liquidation de la TVA.

Depuis cette date, le périmètre de l'autoliquidation, à raison de laquelle les EPSCP sont légalement redevables de la TVA, s'est élargi et une ligne de partage y est tracée entre un dispositif général et des dispositifs spécifiques.

1.1 – L'autoliquidation avant le 1^{er} septembre 2006

La technique de l'autoliquidation antérieure au 1^{er} septembre 2006 concernait les opérations visées expressément du 2 au 2 quinquies de l'article 283 du CGI.

Parmi celles-ci, retenons en particulier les prestations immatérielles mentionnées à l'article 259 B du code précité (ex. cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licences, services fournis par voie électronique), les travaux et expertises sur les biens meubles corporels, les livraisons de gaz naturel et d'électricité, ainsi que les acquisitions intracommunautaires pour lesquels les EPSCP peuvent être directement impliqués.

1.2 – L'autoliquidation à compter du 1^{er} septembre 2006

1.2.1 A compter du 1^{er} septembre 2006, le législateur a étendu la règle suivant laquelle la TVA est liquidée par le client, posant ainsi un **dispositif général d'autoliquidation**.

En effet, depuis lors, la TVA se rapportant à toute livraison de biens ou prestation de services effectuée par un assujetti non établi en France (Etats membres de la CE ou pays tiers), doit être, en principe, acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur lorsque celui-ci est identifié à la TVA en France (CGI, art. 283.1, al. 2 et 286 ter).



Dès lors que les EPSCP ont, en leur qualité d'assujetti de la TVA, un n° individuel d'identification¹, il leur appartient de procéder à l'autoliquidation de la taxe lorsque leur fournisseur ou leur prestataire est établi hors de France.

A titre d'exemple, la TVA peut donner lieu à autoliquidation, en application des nouvelles dispositions, lorsqu'un bien est expédié vers la France par un assujetti établi hors de France à partir d'un Etat membre de la Communauté européenne (celui-ci réalise alors une affectation assimilée à une acquisition intracommunautaire – mouvement de stock sans changement de propriété - à soumettre à la TVA française en application des dispositions respectives des articles 256 bis II. 2° et 258 C I du CGI), afin de le livrer (livraison subséquente) ensuite, en l'état, à un EPSCP.

En effet, l'établissement doit autoliquider la TVA afférente à cette livraison, sous réserve des mesures de tolérance prévues par l'administration (cf. les points 22 à 26 du BOI 3 A-9-06 précité).

L'autoliquidation peut concerner également la livraison d'un bien à un EPSCP après avoir été introduit puis monté ou installé en France par un assujetti qui n'y est pas établi. Cette livraison est imposable à la TVA en France (CGI, art. 258 I. b)² tandis que l'introduction en France par l'assujetti étranger des matériels donnant lieu à montage ou installation n'est pas considérée comme une acquisition intracommunautaire taxable. Là encore, l'établissement doit, s'il n'est pas fait application d'une mesure de tolérance, effectuer une autoliquidation au titre de la livraison du bien monté ou installé (cf. les points 27 à 28 du même BOI).

1.2.2 Cela étant, l'application du dispositif général d'autoliquidation doit être écartée dans certains cas.

Il en va ainsi pour toutes les opérations relevant d'un **dispositif spécifique d'autoliquidation**.

On retrouve ici les opérations déjà soumises à autoliquidation avant le 1^{er} septembre 2006 (cf. supra le 1.1).

Si l'on s'attache à celles qui sont susceptibles d'être réalisées par les EPSCP, il convient d'apporter les précisions suivantes.

➤ Acquisitions intracommunautaires

Cette notion concerne une opération intracommunautaire portant sur des biens meubles corporels (BMC). Plus précisément, il s'agit de la vente à un EPSCP, par un assujetti à la TVA établi dans un Etat membre autre que la France, d'un BMC expédié ou transporté en France à destination de cet établissement (CGI, art.256 bis).

Le lieu de cette acquisition étant réputé situé en France, la TVA française est exigible (CGI, art. 258 C).

Sur le fondement de l'article 283. 2 bis du CGI, le redevable de la TVA due au titre de cette acquisition intracommunautaire est l'EPSCP (acqureur de BMC).

➤ Travaux et expertises sur biens meubles corporels

Ces opérations sont visées au 4° bis de l'article 259 A du CGI. La TVA qui s'y rattache doit être acquittée par tout EPSCP faisant appel à un prestataire établi hors de France. Toutefois, ce dernier est solidairement tenu avec le preneur au paiement de la TVA (CGI, ann. II, art. 283.2).

L'EPSCP, preneur de la prestation, a, dans ce cas, l'obligation de faire figurer sur la facture son numéro d'identification ainsi que celui fourni par le preneur (CGI, art. 289. II et ann. II, art. 242 nonies A 4°)

➤ Prestations immatérielles

Pour ces opérations, relevant des dispositions de l'article 259 B du CGI, la TVA doit être acquittée par le preneur mais le prestataire est, là aussi, solidairement tenu avec lui au paiement de la taxe (CGI, ann. II, art. 283.2).

¹ A 13 caractères y compris le préfixe « FR »

² Cf. un arrêt du 29 mars 2007, aff. C-111/05, *Aktiebolaget*, point 45.



Par ailleurs, l'ESCP étant preneur d'une telle prestation et acquittant la TVA y afférente, le prestataire est dispensé de mentionner celle-ci sur la facture adressée à cet établissement.

Il appartient alors à l'EPSCP en question d'annoter ladite facture de la mention « Prestation désignée à l'article 259 B du CGI (ou possibilité de se référer au droit communautaire, soit « à l'article 56 de la [directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006](#) »). TVA due par le preneur » ainsi que du montant de cette taxe (le prix figurant sur la facture est considéré comme hors taxe). De plus, cette opération doit être comptabilisée distinctement.

➤ **Livraisons de gaz naturel et d'électricité**

L'introduction en France de gaz naturel ou d'électricité pour les besoins d'une livraison dont le lieu y est situé n'est pas assimilée à une acquisition intracommunautaire.

S'agissant des règles de territorialité, le lieu d'une telle livraison, lorsque le gaz ou l'électricité est acheminé par réseau de transport et/ou de distribution à destination de l'acquéreur, est situé, depuis le 1^{er} janvier 2005, soit au lieu de la consommation ou de l'utilisation effective, soit au lieu d'établissement de celui-ci lorsqu'il ne consomme pas ou n'utilise pas les biens ([cf. BOI 3 A-5-05](#)).

Autrement dit, lorsqu'un EPSCP consomme ou utilise effectivement du gaz naturel ou de l'électricité, le lieu de livraison du bien se situe en France (CGI, art. 258. III). A titre de règle pratique, le lieu de consommation ou d'utilisation effective du gaz naturel ou de l'électricité est l'endroit où se trouve le compteur du consommateur propre à ces biens.

Corrélativement, la TVA française est exigible et le redevable de cette taxe est l'EPSCP si le fournisseur n'est pas établi en France (CGI, art. 283. 2 quinquies).

Nota : la Cour de justice des Communautés européennes a jugé pour droit, dans un arrêt du 1^{er} avril 2004, [aff. C-90/02, Bockemühl](#), qu'un assujetti redevable de la TVA, en tant que destinataire de services, n'est pas dans l'obligation d'être en possession d'une facture pour exercer son droit à déduction (cf. points 47, 51, 52, 53).

2 – L'impact du nouveau dispositif quant aux obligations déclaratives

La mise en place du nouveau dispositif d'autoliquidation de la TVA à compter du 1^{er} septembre 2006 se traduit par des obligations déclaratives nouvelles pour les EPSCP.

En effet, la déclaration de chiffre d'affaires dont il est fait état plus haut doit mentionner de façon distincte les deux dispositifs d'autoliquidation.

2.1 La déclaration des opérations relevant du dispositif général d'autoliquidation

Le montant total hors TVA correspondant à ces opérations doit figurer à la **ligne 3 B « Achats de biens ou de prestations de services réalisées auprès d'un assujetti non établi en France (article 283-1 du code général des impôts) » de l'imprimé n° 3310-CA3**, appelé communément déclaration de chiffre d'affaires, à souscrire périodiquement en application des dispositions de l'article 287 du CGI (ce document ainsi que la page 4 de la notice y afférente se trouvent en [annexe 1](#)).

Il est rappelé que la TVA doit être liquidée sur la déclaration déposée au titre de la période au cours de laquelle cette taxe est devenue exigible.

2.2 La déclaration des opérations relevant d'un dispositif spécifique d'autoliquidation

Il convient de déclarer ces opérations comme suit.



Le montant total hors taxe des opérations de travaux et d'expertise sur des biens meubles corporels et des prestations immatérielles mentionnées à l'article 259 B du CGI doit inscrit sur la ligne 02 de la déclaration de chiffre d'affaires « Autres opérations imposables ».

Le montant hors taxe des acquisitions intracommunautaires doit, quant à lui, figurer à la ligne 3 de cette même déclaration tandis que celui qui est représentatif des livraisons de gaz naturel ou d'électricité doit être mentionné sur la ligne 3A.

Enfin, un EPSCP devant autoliquider la TVA qui ne la déclare pas s'expose à une amende égale à 5 % de la somme qu'il est autorisé à déduire (CGI, art. 1788 A 4) auquel s'ajoute l'intérêt de retard (0,40 % par mois ; CGI, art 1727).

*
* *

Deux tableaux figurant en [annexe 2](#) présentent schématiquement les règles exposées ci-dessus.

ATTENTION APPELEE

Pour les établissements mettant en place le logiciel de gestion financière SIFAC (Système d'Information Financier Analytique et Comptable), des codes spécifiques de TVA ont été créés afin de prendre en compte la distinction à opérer, telle que décrite supra, quant aux règles d'autoliquidation.

Corrélativement, la déclaration de chiffre d'affaires n° 3310-CA3 est « pré-remplie ».



Annexe 1



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Valider et Imprimer DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS **Réinitialiser le formulaire**

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (ET TAXES ASSIMILÉES)

RÉGIME DU RÉEL NORMAL - MINI RÉEL

N° 3310-CA3
cerfa
@ internet - DGI N° 10963 * 12
MODELE OBLIGATOIRE
(art. 267 du CGI)

PÉRIODE DE DÉCLARATION Ne pas utiliser cette déclaration pour une autre période

Jours et heures de réception

Adresse du service où cette déclaration doit être déposée au plus tard le

Identification du destinataire

Adresse de l'établissement (quand celle-ci est différente de l'adresse du destinataire)

Rayer les indications imprimées par ordinateur qui ne correspondent plus à la situation exacte de l'entreprise, rectifiez-les en rouge.

SIE	Numéro de dossier	Ce	Période	CDI	Code service	Régime

(Numéro de TVA intracommunautaire (ne concerne pas les DOM))

N° d'identification de l'établissement (SIRET)

La charte du contribuable : des relations entre l'administration fiscale et le contribuable basées sur les principes de simplicité, de respect et d'équité. Disponible sur www.impots.gouv.fr et auprès de votre service des impôts

MODALITÉS DE DÉCLARATION ET DE PAIEMENT (voir notice 3310 NOT)

PAIEMENT, DATE, SIGNATURE	RÉSERVÉ À L'ADMINISTRATION								
<p>Date : Signature : _____</p> <p>Téléphone : _____</p> <p>case à cocher</p> <p>Paiement par virement bancaire: <input type="checkbox"/></p> <p>Paiement par imputation*: <input type="checkbox"/></p> <p style="font-size: x-small;">* (joindre l'imprimé n°3310 disponible sur www.impots.gouv.fr ou auprès de votre service des impôts)</p>	<p>Somme : _____ Date : _____</p> <p>N° PEC </p> <p>N° d'opération </p> <div style="font-size: x-small; margin-top: 5px;"> <ul style="list-style-type: none"> • Si vous payez par chèque : utilisez un chèque barré ; l'établir impérativement à l'ordre du TRÉSOR PUBLIC. • Si vous payez par virement(s), précisez-en le nombre <input style="width: 30px;" type="text"/> </div>								
	<table border="1" style="font-size: x-small;"> <thead> <tr> <th colspan="2">Pénalités</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Taux</td> <td>5 % 8005</td> </tr> <tr> <td>Taux</td> <td>% 8006</td> </tr> <tr> <td>Taux</td> <td>% 8007</td> </tr> </tbody> </table> <p style="text-align: right; margin-top: 10px;">Date de réception</p>	Pénalités		Taux	5 % 8005	Taux	% 8006	Taux	% 8007
Pénalités									
Taux	5 % 8005								
Taux	% 8006								
Taux	% 8007								

CADRE RÉSERVÉ À LA CORRESPONDANCE





LE BREVET - 2008

Si vous n'avez à remplir aucune ligne de ce formulaire (déclaration «néant»), veuillez cocher la case à droite 0010

A MONTANT DES OPÉRATIONS RÉALISÉES		OPÉRATIONS NON IMPOSABLES	
OPÉRATIONS IMPOSABLES (H.T.)			
01	Ventes, prestations de services		
02	Autres opérations imposables	0981	
03	Acquisitions intracommunautaires	0031	
	(dont ventes à distance et/ou opérations de montage		
3A	Livraisons de gaz naturel ou d'électricité imposables en France	0030	
3B	Achats de biens ou de prestations de services réalisés auprès d'un assujéti non établi en France (article 283-1 du Code général des impôts)	0040	
3C	Régularisations	0036	
	(Important : cf. notice)		
04	Exportations hors CE	0032	
05	Autres opérations non imposables	0033	
06	Livraisons intracommunautaires	0034	
6A	Livraisons de gaz naturel ou d'électricité non imposables en France	0029	
07	Achats en franchise	0037	
7A	Ventes de biens ou prestations de services réalisées par un assujéti non établi en France (article 283-1 du Code général des impôts)	0043	
7B	Régularisations	0039	
	(Important : cf. notice)		

B DÉCOMPTÉ DE LA TVA À PAYER		Base hors taxe	Taxe due
TVA BRUTE			
Opérations réalisées en France métropolitaine			
08	Taux normal 19,6 %	0206	
09	Taux réduit 5,5 %	0105	
9B		
Opérations réalisées dans les DOM			
10	Taux normal 8,5 %	0201	
11	Taux réduit 2,1 %	0100	
12		
Opérations imposables à un autre taux (France métropolitaine ou DOM)			
13	Ancien taux	0900	
14	Opérations imposables à un taux particulier (décompte effectué sur annexe 3310 A)	0950	
15	TVA antérieurement déduite à reverser		0000
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content;"> La ligne 11 ne concerne que les DOM. Les autres opérations relevant du taux de 2,1 % continuent d'être déclarées sur l'annexe 3310 A. </div>		16	Total de la TVA brute due (lignes 08 à 15)
		17	Dont TVA sur acquisitions intracommunautaires
		18	Dont TVA sur opérations à destination de Monaco
TVA DÉDUCTIBLE			
19	Biens constituant des immobilisations		0703
20	Autres biens et services		0702
21	Autre TVA à déduire		0059
	(dont régularisation sur de la TVA collectée (cf. notice)		
22	Report du crédit apparaissant ligne 27 de la précédente déclaration		8001
23	Indiquer ici le pourcentage de déduction applicable pour la période s'il est différent de 100 % <input type="text"/> %		
24	Total TVA déductible (lignes 19 à 22)		
CRÉDIT		TAXE À PAYER	
25	Crédit de TVA (ligne 24 - ligne 16)	0705	
26	Remboursement demandé sur formulaire n° 3519 joint	8002	
27	Crédit à reporter (ligne 25 - ligne 26)	8003	
	(Cette somme est à reporter ligne 22 de la prochaine déclaration)		
Attention! Une situation de TVA créditrice (ligne 25 servie) ne dispense pas du paiement des taxes assimilées déclarées ligne 29.		28	TVA nette due (ligne 16 - ligne 24)
		29	Taxes assimilées calculées sur annexe n° 3310 A
		30	Sommes à imputer, exprimées en euros, y compris acompte congés
		31	Sommes à ajouter, exprimées en euros, y compris acompte congés
		32	Total à payer (lignes 28 + 29 - 30 + 31)
			(N'oubliez pas de joindre le règlement correspondant)

Les dispositions des articles 36 et 40 de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, modifiée par la loi n° 2004-901 du 6 août 2004, garantissent les droits des personnes physiques à l'égard des traitements des données à caractère personnel. Si vous réalisez des opérations intracommunautaires, pensez à la déclaration d'échanges de biens à soumettre auprès de la Direction Générale des Douanes et des Droits Indirects (cf. notice de la déclaration D331).

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE ET TAXES ASSIMILÉES

lions intracommunautaires – et pour les livraisons de gaz naturel ou d'électricité impossibles en France, etc.) qui constituent votre chiffre d'affaires.

Ligne 02 :

Indiquer le montant hors TVA des opérations imposables particulières qui ne constituent pas votre chiffre d'affaires courant, notamment : les cessions d'immobilisations, livraisons à soi-même d'immobilisations, autres livraisons à soi-même ou prestations de services à soi-même imposables en vertu des articles 257-7°, 7° bis et 257-8° du CGI, achats à des non-redevables de la TVA pour lesquels la taxe doit être payée par l'acheteur, droits d'auteur soumis à la retenue de TVA, prestations de services désignées aux articles 259 A 3°, 4° bis, 5°, 6° et 259 B du CGI rendues par un prestataire étranger et impossibles chez le preneur, l'importation d'or sous la forme de matière première ou de produits semi-fins d'une pureté égale ou supérieure à 925 millièmes.

Ligne 03 : (pour les DOM, cf. III encadré)

Acquisitions intracommunautaires (cf. BOI instruction du 31 juillet 1992. TVA – Régime applicable à compter du 1^{er} janvier 1993).

Le montant total hors taxe sur la valeur ajoutée des acquisitions intracommunautaires taxables doit être mentionné sur cette ligne (pour la définition de cette notion, voir le paragraphe III).

Le cas échéant, devront être individualisées :

- les livraisons de biens expédiés ou transportés à partir d'un autre État membre de la Communauté européenne (CE) et installés ou montés en France ;
- les ventes à distance réalisées par des entreprises étrangères et taxables en France.

NOTA : La taxe due sur les acquisitions intracommunautaires est exigible au plus tard le 15 du mois suivant le fait générateur (qui correspond au transfert de propriété dans la majorité des cas).

Toutefois, l'exigibilité intervient à la date de la facture lorsque celle-ci est établie entre le fait générateur et le 15 du mois qui le suit.

Important : La non-déclaration par un redevable d'une TVA qu'il doit acquitter mais qu'il peut dans le même temps déduire est sanctionnée par une amende fiscale égale à 5 % du montant des droits à déduction non déclarés et déductibles (art. 1788 A 4 du CGI).

Sont concernées en particulier les acquisitions intracommunautaires de biens, les prestations de services visées à l'article 259 B du CGI, les livraisons de gaz naturel ou d'électricité en provenance d'un fournisseur établi hors de France pour lesquelles la taxe est due par l'acquéreur en France, conformément à l'article 257-5-b du CGI, les livraisons à soi-même des biens ouvrant droit à déduction prévues par les articles 257-7° et 8° du même code, les opérations relevant du nouveau dispositif de l'article 283-1 du CGI pour lesquelles la taxe est due par le client en France.

Pour toutes précisions complémentaires, se reporter à l'instruction administrative du 23 juin 1998 (BOI 3 A-5-98).

Ligne 3A :

À compter du 1^{er} janvier 2005, indiquer les livraisons de gaz naturel ou d'électricité en provenance d'un fournisseur établi hors de France, acheminés par voie de réseau, impossibles en France, conformément à l'article 258-III du CGI.

Ligne 3B :

À compter du 1^{er} septembre 2006, indiquer le montant total hors taxe des achats de biens ou de prestations de services réalisées auprès d'un assujéti qui n'est pas établi en France et au titre desquels vous êtes redevable de la TVA en application du deuxième alinéa de l'article 263-1 du CGI. Une instruction publiée au Bulletin Officiel des Impôts le 23 juin 2006 sous la référence 3 A-9-06 commente ce nouveau dispositif.

Ligne 3C :

Indiquer les crédits qui ont affecté le montant du chiffre d'affaires, notamment : les rabais, les factures d'avoir consentis à des clients ou obtenus de fournisseurs.

Il est à noter que l'envoi de factures rectificatives à un client assujéti étranger non établi en France, qui peut obtenir le remboursement de la taxe (CGI, art. II, art. 242-0M à 242-0T), n'est pas autorisé. Les notes d'avoir, éventuellement adressées à ces clients, doivent être nettes de taxes.

Attention : ne pas faire figurer de « montants négatifs » sur cette ligne.

Le montant qui figure ligne 3C est une régularisation qui ne doit pas conduire à modifier les montants figurant aux autres lignes du cadre A. Le complément de TVA déductible sera compris dans le montant indiqué à la ligne 21 de l'imprimé et individualisé à la rubrique « (dont régularisation sur de la TVA collectée...) » qui figure sous la ligne 21.

OPÉRATIONS NON IMPOSABLES

Ligne 04 :

Indiquer les opérations constitutives de chiffre d'affaires (ventes à l'exportation hors CE ou dans un DOM, livraisons de biens expédiés ou transportés hors de France, par l'acheteur établi hors CE ou pour son compte, exonérées en application de l'article 262-4-2° du CGI) qui permettent d'effectuer en franchise des achats, des acquisitions intracommunautaires ou des importations détaxées ligne 07 (cf. page 5). Il est précisé que les acheteurs établis dans les DOM ne peuvent pas bénéficier du régime des achats en franchise visés à l'article 262-4-2° du CGI.

En ce qui concerne les DOM, sont considérées comme exportations les ventes à destination de la métropole, des pays tiers (membres de la CE ou non) ainsi que celles effectuées vers les autres DOM (à l'exception des ventes entre Guadeloupe et Martinique, ces deux départements constituant un marché unique).

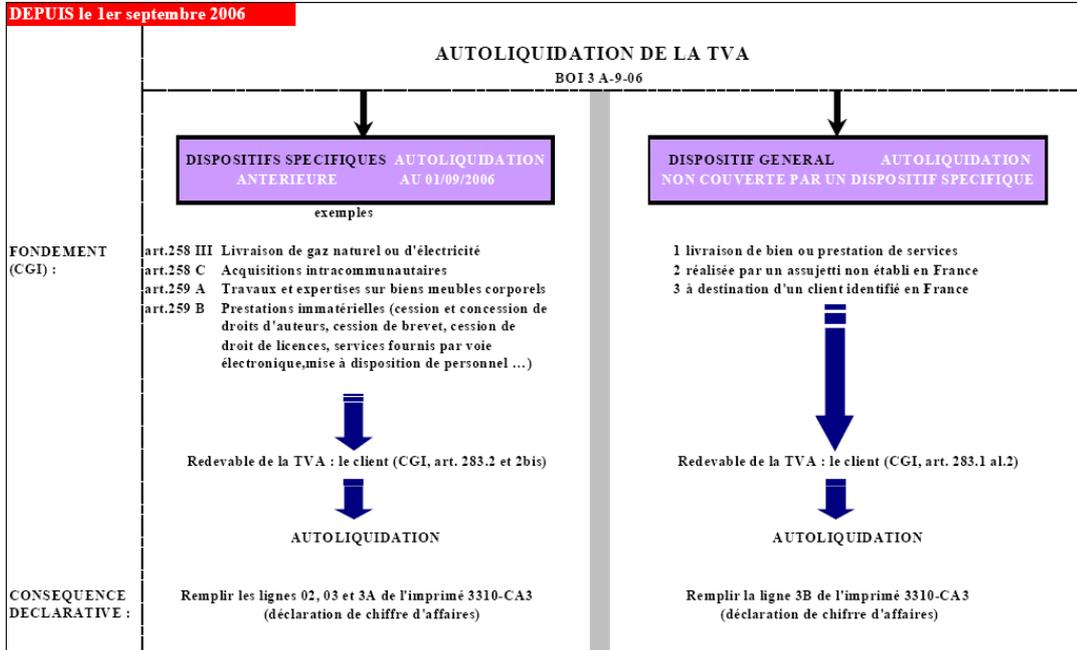
Ligne 05 :

Indiquer les livraisons et prestations en suspension de taxe (art. 275 et 277 A du CGI), les opérations intervenues dans le cadre des transmissions d'universalités totales ou partielles de biens dépendées de TVA en application de l'article 257 bis du CGI ainsi que les autres opérations non imposables (affaires exonérées, fraction non imposable des opérations dont la TVA est calculée sur la marge, prestations de services désignées aux articles 259 A 3°, 4° bis, 5°, 6° et 259 B du CGI rendues à un preneur établi à l'étranger – même si elles sont taxées chez ce dernier) constituant votre chiffre d'affaires.



Annexe 2

AVANT le 1er septembre 2006	
FONDEMENT (CGI) :	CAS D'AUTOLIQUIDATION DE LA TVA art.258 III Livraisons de gaz naturel ou d'électricité art.258 C Acquisitions intracommunautaires art.259 A Travaux et expertises sur biens meubles corporels art.259 B Prestations immatérielles (cession et concession de droits d'auteurs, cession de brevet, cession de droit de licences, services fournis par voie électronique, mise à disposition de personnel...)  TVA acquittée par le client (CGI, art. 283.2, 2bis)
CONSEQUENCE DECLARATIVE :	Remplir les lignes 02, 03 et 3A de l'imprimé 3310-CA3 (déclaration de chiffre d'affaires)



Annexe 6



Fiche

Objet : Droit à déduction de la TVA au regard des dépenses dites préparatoires exposées pour lancer une activité.

Précisions liminaires

Par l'intermédiaire de son adresse électronique consacrée à la fiscalité, l'AMUE a été amenée à se pencher sur une question, posée par l'un de ses adhérents, présentant une acuité toute particulière pour l'ensemble de la communauté universitaire.

En effet, le sujet abordé est de nature à trouver son terreau dans de nombreux établissements avec le lancement d'opérations de recherche.

La question est délicate. Personne n'en disconvient dès lors que l'on sait qu'il s'agit du problème de la déductibilité de la TVA grevant les dépenses supportées au titre d'un projet de recherche pour lequel on ne sait, par construction, s'il aboutira à une valorisation commerciale de résultats.

Ce thème fait d'ores et déjà l'objet de développements dans le dossier intitulé « La TVA dans les établissements d'enseignement supérieur et de recherche » (P. 92, 98 et 99) que l'Agence a publié dans sa collection en 2004.

Ils restent d'actualité.

Toutefois, un exemple concret peut désormais illustrer leur portée. Celui-ci s'appuie sur la convention figurant en [annexe 1](#) à propos de laquelle l'AMUE a été saisie et dont l'objet est le versement à une université, ainsi qu'à d'autres entités, d'une subvention par un établissement public de l'Etat à caractère industriel et commercial. Cette aide, dont le montant n'est pas soumis à la TVA, conformément aux règles régissant cet impôt, a pour vocation de financer une étude dans le domaine automobile d'une durée de vingt-cinq mois.

Bien entendu, ce document est rendu anonyme afin de respecter le lien contractuel des parties prenantes. Il convient néanmoins de préciser que son utilisation, dans l'intérêt de la communauté universitaire, trouve sa source dans l'autorisation donnée par l'établissement concerné. Les plus vifs remerciements s'imposent quant à cette décision, ainsi qu'à l'égard du responsable du laboratoire conduisant le projet de recherche puisque, de toute évidence, il en découle un véritable sens pratique donné au mot mutualisation.

Cela étant dit, après avoir présenté les principes dégagés par la Cour de justice des Communautés européennes dans le domaine qui nous intéresse, il restera à exposer les enseignements qu'apporte l'étude de cette convention.

I - Principes énoncés par la Cour de justice des Communautés européennes

Pour la CJCE, les dépenses nécessaires au lancement d'une entreprise (comme par exemple l'acquisition de moyens d'exploitation), communément dénommées "dépenses préparatoires", constituent en tant que telles une activité économique au sens de la TVA, ce qui signifie que toute personne l'accomplissant est un assujéti à cet impôt avec pour corollaire une naissance du droit à déduction de la TVA grevant dans le coût de ces dépenses (cf. en ce sens les arrêts du 14/02/1985, [Rompelman](#), aff. 268/83, points 19 et 23, du 11/07/1991, [Lennartz](#), aff. C-97/90, point 15 et du 29 février 1996, [INZO](#), aff. C-110/94, point 18 : <http://curia.europa.eu/fr/content/juris/index.htm>).

Selon la Cour, adopter une position inverse serait contraire au principe de neutralité de la TVA en ce qu'elle aurait pour effet de faire supporter à un opérateur économique, de manière arbitraire, une charge de TVA alors même que le régime des déductions vise à soulager les entrepreneurs du poids de cet impôt et ce, indépendamment du but ou des résultats de l'activité économique concernée (point 23 de l'arrêt [Rompelman](#) : <http://curia.europa.eu/fr/content/juris/index.htm>).

Le système commun de la TVA garantit donc la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques à condition que celles-ci concourent à la réalisation d'opérations taxées (cf. notamment les arrêts du 8 juin 2000, [Midland Bank](#), aff. C-98/98, point 19, du 22 février 2001, aff. [Abbey National](#), C-408/98, point 24 et du 21 avril 2005, [HE](#), aff. C-25/03, point 70).



De surcroît, la naissance du droit à déduction s'apprécie indépendamment de la reconnaissance formelle par l'administration de la qualité d'assujéti de la personne qui les expose (cf. arrêt du 08/06/2000, *Brigitte Breitsohl*, aff. C-400/98 : <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=fr>). En d'autres termes, une personne peut exercer un droit à déduction avant même que la qualité d'assujéti lui ait été reconnue par l'administration fiscale dans la mesure où les dépenses au titre desquelles ce droit est revendiqué se rattachent véritablement à une activité économique. En tout état de cause, aucune autorité n'est autorisée à reporter la naissance du droit à déduction jusqu'au début effectif de la réalisation régulière d'opérations taxées, ni à adopter une réglementation fixant un délai pour le début de cette activité (cf. arrêt du 21/03/2000, *Galbafri*, aff. C-110/98 à C-147/98).

II – Application des principes de la Cour au cas particulier

Indubitablement, à l'aune de ce qui précède, les bénéficiaires de l'aide financière envisagent de réaliser une opération relevant d'une activité économique et, partant, le droit à déduction de la TVA se rapportant aux dépenses utiles à sa réalisation prend naissance.

En second lieu, se pose la question de savoir si le droit à déduction, une fois né et donc définitivement acquis pour l'assujéti (cf. arrêt *INZO* : <http://curia.europa.eu/fr/content/juris/index.htm>), est ou non ouvert au bénéfice de celui-ci. A cet égard, la CJCE répond par l'affirmative s'il existe un lien direct et immédiat entre les biens et services acquis et une opération taxée, **même dans le cas où cette dernière est simplement projetée** (cf. arrêt du 15/01/1998, *Ghent Coal Terminal*, aff. C-37/95 : <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=fr>).

On s'attache dès lors à la potentialité de la réalisation effective d'une telle opération et non pas à celle de l'échec du projet, échec qui plane au demeurant sur toute démarche entrepreneuriale.

Appliqué à la présente affaire, ce principe conduit à reconnaître une ouverture du droit à déduction pour les personnes agissant conjointement dans le cadre du projet de recherche en vue d'améliorer certains matériels installés dans les véhicules puisque qu'il ressort bien de la convention que les résultats issus des travaux menés à ce titre sont destinés à une exploitation commerciale (art. 4.3) ; autrement dit, à la réalisation d'opérations taxées ouvrant droit à déduction de la TVA afférente aux dépenses supportées en amont.

Bien entendu, l'exercice du droit à déduction ainsi ouvert est subordonné à la justification de ce droit, c'est-à-dire à la détention des factures originales délivrées par les fournisseurs (cf. arrêt du 05/12/1996, *Reisdorf*, aff. C-85/95 et du 29/04/2004, *Terra Baubedarf Handel*, aff. C-152/02 : <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=fr>).

Dans l'hypothèse d'un échec du projet ou d'une absence de valorisation commerciale des résultats, les conséquences seraient les suivantes :

- ces mêmes personnes devraient régulariser, dans les conditions prévues dans l'instruction fiscale n° 184 du 6 octobre 1999 (cf. [BOI 3 D-4-99 en annexe 2](#)), le droit à déduction ainsi exercé au titre des **biens d'équipement, dont la valeur au sens de la TVA n'est pas encore consommée, ou des biens en stock** (cf. arrêts *Ghent Coal Terminal*, point 23, *Breitsohl*, point 41, du 29/04/2004, *Gemeente Leusden et Holin Groep*, aff. C-487/01 et C-7/02, points 85 à 93 et du 21 février 2006, *Halifax*, aff. C-255/02, point 84 ainsi que le II de la deuxième partie "Corrections de la déduction antérieure" et la fiche consacrée à la technique de la livraison à soi-même dans le dossier portant sur la TVA publié par l'AMUE dans sa collection : <http://www.amue.fr/Telecharger/PubliAmue/LaTVAdesEPSCP.pdf>)¹ ;
- s'agissant des services consommés, le droit à déduction leur serait définitivement acquis et ne donnerait donc pas lieu à régularisation.

¹ La correction, ou régularisation, du droit à déduction n'est ni plus ni moins que la conséquence directe pour l'avenir du changement que connaît la situation à raison de laquelle ledit droit a été déterminé. Autrement dit, elle ne fait qu'entretenir la correspondance du droit à déduction avec le champ d'application énoncé par la CJCE (cf. arrêt du 08/03/1988, *Intiem*, point 14).



Annexe 1

ORIGINAL

Numéro :

Montant :

Secteur :

CONVENTION RECHERCHE

Entre :

....., établissement public de l'Etat à
caractère industriel et commercial, régi par le décret n° 91-732 du 26 juillet 1991
Ayant son siège social
Inscrite au registre du commerce
Représentée par
Agissant en qualité de

Désignée ci-après par

d'une part,

Et :

....., établissement public à caractère scientifique, culturel
et professionnel (EPSCP) assujetti à la TVA
Ayant son siège social
N° SIRET : APE :
Représentée par son Président en exercice,
Agissant au nom et pour le compte du Laboratoire

Désignée ci-après par

Et :

....., société par actions simplifiée unipersonnelle assujettie à la
TVA
Ayant son siège social
N° SIRET : APE :
Représentée par
Agissant en qualité de

Désignée ci-après par

Et :

l'.....
et technique assujetti à la TVA
Ayant son siège social
N° SIRET :
Représenté par
Agissant en qualité de

Désigné ci-après par

d'autre part.

Chaque page doit être paraphée - Merci



Vu la labellisation du groupe opérationnel en date du
Vu la décision de la Commission Interministérielle Véhicules Propres et Economes en date du
1^{er} septembre 2005
Vu l'avis favorable de la Commission Nationale des Aides en date du

IL A ETE CONVENU ET ARRETE CE QUI SUIT :

ARTICLE 1 – OBJET

a décidé d'accorder une aide financière à ci-après
désignés par les Bénéficiaires, agissant conjointement pour la réalisation de l'étude dont la
description est donnée à l'article 2 ci-dessous.

La présente convention a pour objet de définir les caractéristiques de l'opération envisagée et
de fixer le montant ainsi que les conditions d'attribution et d'utilisation de l'aide financière accordée
aux Bénéficiaires par

ARTICLE 2 - DEFINITION DE L'OPERATION ENVISAGEE

2.1. - Contenu

L'opération envisagée consiste à améliorer les groupes moto-ventilateurs des véhicules en
intégrant quatre contraintes : le choc piédon, l'acoustique, la recyclabilité et la consommation
énergétique.

La description détaillée de l'opération constitue l'annexe 1 (annexe technique) à la présente
convention.

2.2. – Délai de réalisation et suivi par

La durée de réalisation de l'opération sera de **25 mois** à compter de la date d'entrée en vigueur
de la présente convention telle que définie à l'article 10 ci-dessous.

Afin de permettre à de suivre le déroulement de l'opération envisagée, les
Bénéficiaires devront :

- tenir informée du déroulement de l'opération au fur et à mesure de son
avancement et lui faire part des difficultés éventuellement rencontrées dans son exécution,
un ingénieur de étant chargé d'en assurer le suivi permanent,
- remettre un **rapport d'avancement** de l'opération en trois exemplaires accompagnés de la
version électronique à dans un délai de **12 mois** à compter de la date d'entrée en
vigueur mentionnée ci-dessus,
- adresser à le **compte-rendu final d'exécution** de l'opération envisagée, dans le
délai de **25 mois** à compter de la date d'entrée en vigueur mentionnée ci-dessus, en trois
exemplaires accompagnés d'une version électronique.

A défaut de remise du compte-rendu final dans le délai et les conditions ainsi définis, les
dispositions prévues à l'article 5 ci-dessous seront applicables de plein droit.

Les documents prévus ci-dessus seront rédigés conformément aux prescriptions du « guide
pour la réalisation des rapports » concernant les recherches et opérations réalisées avec l'aide
financière de

Ce guide figure en annexe 2 à la présente convention.

Chaque page doit être paraphée – Merci

4





2.3.- Modifications

Au cas où les Bénéficiaires envisageraient, en cours de réalisation de modifier le contenu ou le déroulement de l'opération ainsi fixé, ils devront en avvertir préalablement afin d'obtenir son accord sur les modifications proposées. En tout état de cause, cette demande doit être formulée au plus tard un mois avant la date de remise du compte-rendu final telle que fixée en 2.2 ci-dessus. , après analyse des motifs présentés, se réserve alors le droit de modifier par voie d'avenant les dispositions de la présente convention en conséquence.

2.4 – Montant global de l'opération

Le montant global prévisionnel des dépenses à engager pour la réalisation de l'opération envisagée est fixé à 514 207,10 €.

Le montant prévisionnel des dépenses constituant l'assiette de l'aide au titre de la présente convention s'élève à 432 979,62 € et se décompose de la manière suivante :

2.4.1 : 90 967,33 € pour les dépenses d'équipement, se répartissant entre chacun des Bénéficiaires comme suit :

- 2.4.1.a : 6 000 € pour les dépenses d'équipement réalisées
- 2.4.1.b : 72 500 € pour les dépenses d'équipement réalisées par
- 2.4.1.c : 12 467,33 € pour les dépenses d'équipement réalisées par

2.4.2 : 342 012,29 € pour les dépenses de fonctionnement, se répartissant entre chacun des Bénéficiaires comme suit :

- 2.4.2.a : 113 598,80 € pour les dépenses de fonctionnement réalisées par
- 2.4.2.b : 86 400 € pour les dépenses de fonctionnement réalisées par
- 2.4.2.c : 142 023,49 € pour les dépenses de fonctionnement réalisées par

Le détail estimatif du montant global et du montant de l'assiette constituent l'annexe 3 (annexe financière) à la présente convention.

ARTICLE 3 - CARACTERISTIQUES DE L'AIDE APPOREE

3.1 – Montant global de l'aide

L'aide apportée est une subvention d'un montant maximum de **313 804,62 €** calculée par application des taux d'aides visés ci-dessous et qui se décompose pour chacun des Bénéficiaires de la manière suivante :

3.1.1 : 36 592,33 € pour les dépenses prévues à l'article 2.4.1 ci-dessus, se répartissant entre chacun des Bénéficiaires de la manière suivante :

- 3.1.1.a : 6 000 €, soit 100 % du montant prévu à l'article 2.4.1.a ci-dessus
- 3.1.1.b : 18 125 €, soit 25 % du montant prévu à l'article 2.4.1.b ci-dessus
- 3.1.1.c : 12 467,33 €, soit 100 % du montant prévu à l'article 2.4.1.c ci-dessus

3.1.2 : 277 212,29 € pour les dépenses prévues à l'article 2.4.2 ci-dessus, se répartissant entre chacun des Bénéficiaires de la manière suivante :

- 3.1.2.a : 113 598,80 €, soit 100 % du montant prévu à l'article 2.4.2.a ci-dessus
- 3.1.2.b : 21 600 €, soit 25 % du montant prévu à l'article 2.4.2.b ci-dessus
- 3.1.2.c : 142 023,49 €, soit 100 % du montant prévu à l'article 2.4.2.c ci-dessus

Cette subvention n'entre pas dans le champ d'application de la TVA, du fait de l'absence de lien direct par application des dispositions de l'instruction n° 181 du 22 septembre 1994 de la Direction Générale des Impôts.

Il a été convenu d'un commun accord, que la date de prise en compte pour les dépenses réalisées par les Bénéficiaires au titre de la présente convention, sera celle de la date de labellisation du projet par le groupe opérationnel susvisée, à savoir le



3.2. Modalités de versement

Les montants ainsi fixés en 3.1.1. et 3.1.2. ci-dessus seront versés aux Bénéficiaires de la manière suivante :

3.2.1. – Montant de l'aide prévue en 3.1.1. ci-dessus

- une avance de 30 % de chacun des montants indiqués en 3.1.1.a, 3.1.1.b et 3.1.1.c ci-dessus, soit respectivement 1 800 € pour , 5 437,50 € pour et 3 740,20 € pour à la remise à d'une copie des commandes des matériels principaux et/ou des ordres de service pour les travaux nécessaires à la réalisation de l'opération envisagée, correspondant à un montant minimum de commandes de 1 800 € pour , 5 437,50 € pour et 3 740,20 € pour
- le solde, à la réception par du compte rendu final d'exécution de l'opération tel que prévu à l'article 2.2. ci-dessus sur présentation des états récapitulatifs globaux des dépenses réalisées constituant l'assiette de l'aide, prévues en 2.4.1.a, 2.4.1.b et 2.4.1.c ci-dessus, certifiés conformes pour chacun des Bénéficiaires par la personne habilitée à engager l'entreprise, accompagnés des justificatifs correspondants.

Le montant du solde sera calculé par application des taux de l'aide apportée fixés en 3.1.1.a, 3.1.1.b et 3.1.1.c ci-dessus au total des justificatifs vérifiés ; les factures unitaires d'un montant inférieur à 200 € n'étant pas exigées.

Toutefois, pourra exiger des Bénéficiaires l'envoi de tout ou partie des pièces comptables complémentaires.

Un modèle d'état récapitulatif des dépenses et la liste des justificatifs figurent en **annexe 4** à la présente convention.

Le montant des versements ainsi effectués ne pourra dépasser le maximum de 6 000 € pour ; 18 125 € pour et 12 467,33 € pour

3.2.2. – Montant de l'aide prévue en 3.1.2. ci-dessus

- une avance de 15 % de chacun des montants indiqués en 3.1.2.a, 3.1.2.b et 3.1.2.c ci-dessus, soit respectivement 17 038,32 € pour , 3 240 € pour et 21 303,52 € pour à l'entrée en vigueur de la présente convention
- 30 % de chacun des montants indiqués en 3.1.2.a, 3.1.2.b et 3.1.2.c ci-dessus, soit respectivement 34 076,64 € pour , 6 480 € pour et 42 607,04 € pour après remise à du rapport d'avancement prévu à l'article 2.2. ci-dessus sur présentation des états récapitulatifs des dépenses réalisées, correspondant à un minimum de 45 % du montant des dépenses, constituant l'assiette de l'aide prévue en 2.4.2.a, 2.4.2.b et 2.4.2.c ci-dessus, certifiés conforme pour chacun des Bénéficiaires par la personne habilitée à engager le bénéficiaire
- le solde, à la remise à du compte rendu final d'exécution prévu à l'article 2.2. ci-dessus sur présentation d'un état récapitulatif global des dépenses réalisées, constituant l'assiette de l'aide prévue en 2.4.2.a, 2.4.2.b et 2.4.2.c ci-dessus, certifiés conforme pour chacun des Bénéficiaires par la personne habilitée à engager le bénéficiaire, accompagné des justificatifs correspondants.

Le montant du solde sera calculé par application des taux de l'aide apportée fixés en 3.1.2.a, 3.1.2.b et 3.1.2.c ci-dessus au total des justificatifs vérifiés ; les factures unitaires d'un montant inférieur à 200 € n'étant pas exigées.

Toutefois, pourra exiger des Bénéficiaires l'envoi de tout ou partie des pièces comptables complémentaires.

Un modèle d'état récapitulatif des dépenses et la liste des justificatifs figurent en **annexe 4** à la présente convention.

Le montant des versements ainsi effectués ne pourra dépasser le maximum de 113 558,80 € pour , 21 600 € pour et 142 023,48 € pour



3.3. - Conditions de versement

La dépense afférente est mandatée et liquidée par la Présidente de . Le mandatement des versements tels que prévus à l'article 3.2. ci-dessus, doit intervenir dans un délai de quarante cinq jours comptés à partir de la date de réception par de la demande de paiement complète des Bénéficiaires.

Toutefois, si est empêchée, du fait des Bénéficiaires, de procéder aux opérations de vérification ou à toute autre opération nécessaire au mandatement, les délais seront suspendus pour une période égale au retard qui en est résulté.

Le comptable assignataire de la dépense est l'Agent Comptable de

se libérera des sommes dues au titre de la présente convention par virement au crédit des comptes :

3.4. - Retard de versement

Si, du fait de , le paiement se trouvait différé de plus de quarante cinq jours à compter de la date de mandatement et si, les Bénéficiaires se sont trouvés de ce fait dans l'obligation de s'adresser à un organisme de prêt, rembourse aux Bénéficiaires le montant des intérêts payés par ce dernier à l'organisme prêteur sur présentation des justificatifs correspondants et dans la limite d'un taux supérieur de un point au taux de base bancaire.

3.5. - Interruption, annulation ou réduction de l'opération

En cas d'annulation, interruption ou réduction de l'opération envisagée sans qu'il y ait eu manquement des Bénéficiaires à tout ou partie des obligations de la présente convention, réglera aux Bénéficiaires, par application des taux de l'aide définis en 3.1.1.a, 3.1.1.b, 3.1.1.c, 3.1.2.a, 3.1.2.b et 3.1.2.c ci-dessus, le montant de l'aide convenue pour les dépenses justifiées à la date de l'annulation, de l'interruption ou de la réduction. Le cas échéant, se réserve le droit d'exiger des Bénéficiaires le remboursement des sommes non justifiées.

3.6. - Principe de réalisation et d'affectation

Les Bénéficiaires s'engagent à réaliser l'opération telle que définie à l'article 2.1. ci-dessus et à affecter l'aide obtenue à sa réalisation.

Chaque page doit être paraphée – Merci

5/24



ARTICLE 4 - PROPRIÉTÉ INTELLECTUELLE ET CONFIDENTIALITÉ

4.1 : Confidentialité :

Les rapports d'avancement et le compte-rendu final précités que les Bénéficiaires remettront à [] seront couverts, avec l'accord express [] pendant une durée de 5 ans à compter de la date d'achèvement de l'opération, par la " confidentialité renforcée ", à savoir que, jusqu'à la levée du délai de confidentialité ainsi fixé, ils ne pourront être consultés en dehors du responsable chargé du suivi de l'opération et de son Chef de Service, que par la Présidence et la Direction de []

A la levée de la confidentialité, le rapport d'avancement et le compte-rendu final seront mis à la disposition du public par le Service Documentation de []

4.2 - Propriété des Résultats

L'ensemble des connaissances, brevetables ou non, et ce quels qu'en soient la forme et le support, développées dans le cadre de la présente convention, y compris le rapport d'avancement et le compte-rendu final définis en 2.2 ci-dessus sont ci-après désignées par « les Résultats ».

4.2.1- Résultats non brevetables

Les Bénéficiaire sont propriétaires des Résultats non brevetables. A ce titre, ils peuvent mettre en place toute protection qu'ils jugeront utile de tout ou partie de ces Résultats.

[] pourra utiliser pour ses besoins propres et/ou reproduire et divulguer – sous réserve, pour les rapports et compte rendus précités, du respect du délai de confidentialité mentionné ci-dessus - à l'exclusion de toute finalité commerciale, en mentionnant leur origine, tout ou partie des Résultats non brevetables.

En cas d'arrêt de l'opération durant le délai de réalisation de l'opération défini en 2.2 ci-dessus, les Bénéficiaires ne pourront s'opposer à la reprise des Résultats non brevetables dans les conditions prévues à l'article 4.2.2 alinéa 3 ci-dessous.

[] et les Bénéficiaires, dans leurs publications et/ou conférences éventuelles, s'engagent à faire mention de la collaboration de l'autre partie à la réalisation de l'opération.

4.2.2 - Résultats brevetables

Dans la mesure où [] et les Bénéficiaires s'accordent à reconnaître que la réalisation complète ou partielle de l'opération peut conduire à la mise au point d'une ou plusieurs inventions, les Bénéficiaires seront propriétaires des Résultats brevetables et pourront procéder au dépôt en leur nom et à leurs frais d'un ou plusieurs brevets.

Les Bénéficiaires feront connaître à [] toute prise de brevet en France et à l'étranger relative à l'opération ainsi aidée et s'engagent à ne pas abandonner lesdits brevets ou la procédure d'acquisition de ces brevets sans avoir mis [] ou un tiers choisi par elle en mesure de les reprendre en son nom par lettre recommandée avec accusé de réception dans un délai de deux mois précédant l'échéance considérée, selon les modalités définies à l'article 4.3 alinéa 3 et 4 ci-après.

En cas d'arrêt de l'opération durant le délai de réalisation de l'opération défini en 2.2 ci-dessus, les Bénéficiaires ne pourront s'opposer à la reprise de l'opération par un tiers présenté par [] sous réserve que cette reprise soit librement négociée entre le tiers et les Bénéficiaires et que le choix du tiers ainsi que les conditions de mise à disposition de tout ou partie des Résultats de l'opération réalisée par les Bénéficiaires à la date de la reprise ainsi envisagée, préservent raisonnablement les intérêts des Bénéficiaires.

4.2.3 : Droits antérieurs

Si les Bénéficiaires estiment devoir utiliser un droit de propriété intellectuelle appartenant à un salarié, fournisseur, sous-traitant ou tout autre tiers dans le cadre de la réalisation de l'opération, ils font leur affaire des relations avec le titulaire de ce droit. Ils s'assurent préalablement que l'utilisation de ce droit ne limite en rien les droits conférés à [] par les articles 4.2.1 et 4.2.2 ci-dessus.

Chaque page doit être paraphée – Merci

6/24





4.3 : Valorisation de l'opération

Les Bénéficiaires s'engagent à valoriser les Résultats de l'opération au plan scientifique, technique et commercial par sa promotion ou sa mise en œuvre. Les Bénéficiaires s'engagent à en informer . Un rapport sera adressé à cet effet à au plus tard dans un délai de 2 ans suivant la réalisation de l'opération.

En cas d'échec ou d'absence de la valorisation scientifique, technique ou commerciale des Résultats de l'opération ainsi aidée dans le délai susvisé, les Bénéficiaires ne pourront s'opposer sauf justes motifs à la reprise par ou par un tiers présenté par elle des Résultats, ni à la concession de licence d'exploitation pour les brevets en découlant.

Dans ce cas, les modalités de cette reprise feront l'objet d'une négociation entre les Bénéficiaires et ou entre les Bénéficiaires et le tiers présenté par elle en vue de la conclusion d'un accord qui devra préciser notamment les conditions financières de cette cession ou de cette licence d'exploitation commerciale.

Dans cette deuxième hypothèse (reprise par un tiers), pourra désigner un expert pour aider aux négociations et à la conclusion de cet accord.

ARTICLE 5 – RESILIATION - REPETITION

En cas de manquement des Bénéficiaires à tout ou partie de leurs obligations au titre de la présente convention pendant le délai de réalisation de l'opération défini en 2.2 ci-dessus, se réserve la possibilité de résilier celle-ci, sans indemnité pour les Bénéficiaires, après mise en demeure par lettre recommandée restée sans effet pendant quinze jours à compter de sa date d'envoi.

En cas de non respect du délai mentionné à l'article 2.2 ci-dessus pour la remise à du compte-rendu final, la présente convention sera résiliée dans tous ses droits et effets à compter de la date à laquelle devait être remis ledit compte-rendu à sans indemnité pour les Bénéficiaires.

Dans tous les cas de résiliation définis ci-dessus, les Bénéficiaires ne pourront plus dès lors prétendre à un quelconque versement de . Il est de plus convenu que les versements déjà effectués par aux Bénéficiaires par application des taux de l'aide définis en 3.1.1.a, 3.1.1.b, 3.1.1.c, 3.1.2.a, 3.1.2.b et 3.1.2.c ci-dessus leur demeureront acquis si les dépenses effectuées pour l'opération considérée ont été justifiées ou peuvent l'être dans le délai de deux mois à compter de la date de résiliation définie au présent article. Dans l'hypothèse où les dépenses ne peuvent être totalement justifiées dans ce délai, les Bénéficiaires s'engagent à reverser à le trop perçu dès réception du titre de recettes correspondant.

Par ailleurs, la totalité des sommes perçues au titre de la présente convention donnera lieu à répétition en cas de déclarations inexactes ou mensongères dont la constatation fait apparaître que leur montant n'a pas été utilisé ou l'a été irrégulièrement au regard du principe défini à l'article 3.6. ci-dessus.

ARTICLE 6 – AUTRES DISPOSITIONS

Les Bénéficiaires s'engagent pendant la durée de validité de la convention définie à l'article 10 ci-dessus à tenir informée de toute modification substantielle l'affectant ainsi que tout projet tendant à lui substituer une autre société pour tout ou partie des obligations résultant de la présente convention, se réservant le droit de revoir cette même convention en conséquence.

Par ailleurs, en cas de fusion, cession ou apports partiels d'actifs, modifications de la répartition du capital des Bénéficiaires conduisant à céder à une autre société française ou étrangère tout ou partie du savoir-faire et des droits de propriété industrielle en tous pays et pour toutes applications sur les résultats de l'opération aidée, se réserve le droit de résilier la présente convention et d'exiger le reversement total ou partiel de l'aide.



Les Bénéficiaires s'engagent à faire immédiatement connaître à toute aide publique qu'ils auraient sollicitée ou reçue, solliciteraient ou recevraient pour la réalisation de l'opération, objet de la présente convention.

Les Bénéficiaires s'engagent à consulter par écrit oralement à toute promotion de l'opération aidée, par voie de publicité, quel qu'en soit le support. jugera alors de l'opportunité d'apposer sur ce support la formule rédigée comme suit : " opération réalisée avec l'aide financière de assortie le cas échéant de son logo.

Les Bénéficiaires s'engagent à demander par écrit à en cas de diffusion du compte-rendu final, si elle désire le préfacier ou y inclure des conclusions.

Tous les travaux exécutés dans le cadre de la présente convention le sont sous la seule responsabilité des Bénéficiaires qui font leur affaire de tous les risques auxquels pourraient être exposés les personnels et matériels affectés à la réalisation de l'opération ainsi envisagée.

ARTICLE 7 - DIFFERENDS ET LITIGES

En cas de contestations, litiges ou autres différends éventuels sur l'interprétation ou l'exécution de la présente convention, les parties s'efforceront de parvenir à un règlement à l'amiable par voie de conciliation.

Si néanmoins, le désaccord persiste, le litige relèvera alors des tribunaux compétents.

ARTICLE 8 - RESPONSABLES TECHNIQUES RESPECTIFS

a) pour

b) pour les Bénéficiaires

Les parties à la présente convention conviennent de s'informer mutuellement au cas où elles envisageraient de changer leur responsable respectif ainsi désigné.

ARTICLE 9 - LISTE DES ANNEXES

Les annexes énumérées ci-dessous constituent partie intégrante de la présente convention :

- annexe 1 : description technique
- annexe 2 : guide pour la réalisation et la transmission des rapports et compte rendus
- annexe 3 : détail estimatif du montant
- annexe 4 : modèle d'état récapitulatif des dépenses

ARTICLE 10 - VALIDITE

La présente convention entrera en vigueur à la date de sa notification aux Bénéficiaires par Par notification, il faut entendre la date d'envoi par aux Bénéficiaires d'un des exemplaires originaux de la présente convention signée par les parties.

Chaque page doit être paraphée – Merci





Cette même convention demeurera en vigueur jusqu'à la date de paiement effectif du solde par dans les conditions prévues ci-dessus.

Toutefois, les dispositions visées à l'article 4 ci-dessus demeureront en vigueur nonobstant l'échéance de la présente convention.

Fait en cinq exemplaires originaux,



Annexe 2



BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

3 D-4-99

N° 184 du 6 OCTOBRE 1999

3 C.A./22 - D

INSTRUCTION DU 28 SEPTEMBRE 1999

TVA. DROIT A DEDUCTION. PORTEE DES
ARRETS DE LA CJCE « INZO » DU 29 FEVRIER 1996 ET « GHENT COAL TERMINAL »
DU 15 JANVIER 1998

(C.G.I., art. 257-8°-1-d, art. 266-1-c, art. 271, art. 273-2 ; ann. II, art. 210 et art. 221)

NOR : ECO F 99 30023 J

[Bureau D 1]

PRESENTATION

Cette instruction apporte des précisions sur la portée des arrêts « INZO » (aff. C 110/94) du 29 février 1996 et « Ghent Coal Terminal » (aff. C 37/95) du 15 janvier 1998 de la Cour de justice des communautés européennes.

.

La Cour de justice des communautés européennes a précisé la portée du droit à déduction dans deux arrêts rendus respectivement le 29 février 1996 et le 15 janvier 1998.

La première affaire (aff. C 110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO)/Belgische staat) concerne une société qui avait commandé une étude de rentabilité d'un projet de construction d'une installation de dessalement d'eau, qui avait déduit la TVA afférente à cette dépense mais qui, au vu des résultats de l'étude, avait renoncé à son projet et avait été mise en liquidation sans avoir réalisé d'opérations imposables.

La seconde affaire (aff. C 37/95 Ghent Coal Terminal NV/Belgische Staat) concerne quant à elle, une société qui avait acquis des terrains afin de construire des installations portuaires et avait déduit la TVA afférente aux investissements qu'elle y avait entrepris (terminal charbonnier...) mais qui avait été contrainte par la municipalité concernée d'échanger ces terrains contre d'autres, avant même que ses investissements aient contribué à la réalisation d'opérations



taxées.

La présente instruction a pour objet de commenter ces décisions de la Cour de justice.

A. RAPPELS

1. Selon la jurisprudence tant communautaire qu'interne et une doctrine constante de l'administration, les entreprises nouvellement constituées sont réputées commencer leur activité au regard de la TVA dès lors qu'elles manifestent, par une déclaration d'existence et par l'acquisition de biens et services nécessaires aux besoins de l'exploitation, l'intention d'effectuer des opérations situées dans le champ d'application de cet impôt, même si aucune vente ou prestation n'a encore été effectuée à la date de dépôt de la déclaration en question (CJCE, Affaire 268/83, arrêt du 14 février 1985 X... ; DB 3 D 181 n° 2).
2. A partir de leur inscription au fichier des redevables professionnels, les entreprises qui ont pour objet de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction peuvent, dans les conditions de droit commun, imputer ou obtenir le remboursement de la TVA qui leur est facturée au titre des frais préparatoires au lancement de l'activité économique projetée puis, bien entendu, au titre des dépenses exposées pour les besoins de l'exploitation courante.
3. En revanche, aucun droit à déduction ne peut être accordé au titre des dépenses qui, le cas échéant, ont initialement fait l'objet d'une utilisation à des fins privées ou pour les besoins d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA, (CJCE, aff. C 97/90, arrêt X... du 11 juillet 1991, point 15 ; DB 3 D 183, n° 2 à 4).

B. PRINCIPES POSES PAR LA CJCE DANS LES ARRETS INZO ET GHENT COAL TERMINAL

1. Si l'administration fiscale a admis la qualité d'assujetti à la TVA d'une société qui a déclaré son intention de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables, elle ne peut pas, sauf en cas de situations frauduleuses ou abusives, lui retirer cette qualité de manière rétroactive lorsque la société concernée renonce finalement à réaliser de telles opérations (affaire INZO).
2. De même, le droit à déduction de la taxe afférente à des biens et services destinés à être utilisés dans le cadre d'opérations ouvrant droit à déduction n'est pas, dans son principe, remis en cause lorsque, en raison de circonstances étrangères à sa volonté, l'assujetti ne fait, en définitive, pas usage de ces biens et services pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction (affaire Ghent Coal Terminal).
3. Il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir qu'il répond aux conditions pour en bénéficier et, notamment, de prouver qu'il remplit les critères pour être considéré comme un assujetti. L'administration est en droit d'exiger que l'intention déclarée de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables soit confirmée par des éléments objectifs fournis par le contribuable (arrêt X... précité, arrêt INZO précité et arrêt du 26 septembre 1996, aff. C 230/94 X...).
4. Par ailleurs, dans les cas exposés aux points 1 et 2 ci-dessus, la déduction initialement opérée fait l'objet des régularisations prévues par la sixième directive TVA (arrêt Ghent Coal Terminal précité).

C. PORTEE DE CES PRINCIPES



I. Cas des entreprises qui ne concrétisent pas leur intention déclarée de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction

1. La doctrine administrative, selon laquelle une entreprise était susceptible de perdre rétroactivement sa qualité d'assujéti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction, est rapportée.

Si une entreprise ne concrétisait pas son intention de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction dans un délai normal, fixé à titre de règle pratique à deux ans, elle était tenue de reverser l'intégralité de la taxe dont elle avait initialement obtenu le remboursement (cf. DB 3 D 1321 n° 19).

L'entreprise concernée perdait ainsi la qualité d'assujéti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction qui lui avait été reconnue sous la condition résolutoire que de telles opérations soient réalisées dans un délai de deux ans.

2. Désormais, les règles suivantes sont applicables.

a) Lors de la création de l'entreprise

En application de la jurisprudence INZO, la qualité d'assujéti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction est reconnue à une entreprise lorsque deux conditions cumulatives sont remplies :

- l'entreprise déclare son intention de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction ;
- l'administration estime que cette déclaration est suffisamment étayée par des éléments objectifs.

Conformément aux jurisprudences INZO, X... et Y... précitées, l'administration est en droit de demander à l'entreprise nouvellement créée de lui fournir des éléments d'information précis permettant de justifier qu'elle remplit les critères pour être considérée comme un assujéti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction.

A titre de règle pratique et afin de ne pas alourdir les obligations à la charge des entreprises lors de leur création, la production d'informations détaillées ne sera pas systématiquement exigée.

Sous réserve de l'exercice par l'administration du droit de contrôle prévu à l'article L. 10 du livre des procédures fiscales, la sincérité de l'intention de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction pourra, en effet, être présumée dès lors qu'une déclaration d'existence aura été souscrite par l'entreprise auprès du centre de formalités des entreprises compétent ou du greffe du tribunal de commerce⁴. Les critères objectifs permettant d'étayer la sincérité et la pérennité de cette intention seront alors examinés par les services à l'occasion de l'instruction des demandes de remboursement de crédits de TVA déposées par les entreprises concernées ou des contrôles sur pièces ou sur place qui seront effectués.

Bien entendu, une procédure de contrôle pourra être engagée à très brève échéance si le service dispose d'éléments le conduisant à émettre des doutes quant à la réalité ou au caractère durable de l'intention de l'entreprise de réaliser effectivement des opérations ouvrant droit à déduction.

b) Lors du dépôt de demandes de remboursement de crédits de TVA

L'instruction de ces demandes doit permettre de recueillir des informations de nature à confirmer le sérieux de l'intention, déclarée par l'entreprise, de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction.

A titre d'exemples de telles informations, peuvent être cités : l'acquisition de moyens d'exploitation propres à la réalisation des opérations projetées, l'embauche de salariés, la réalisation d'une étude de marché, le fait d'effectuer des dépenses de publicité, l'ouverture d'un compte bancaire professionnel, l'accomplissement de stages professionnels par le déclarant, la souscription d'un contrat d'assurance spécifique à l'activité envisagée...

A défaut d'éléments susceptibles de conforter l'intention déclarée par l'entreprise, le remboursement de crédits de TVA ne peut qu'être refusé.

Dans l'hypothèse d'une situation frauduleuse ou abusive (fausses déclarations, par exemple, en vue de récupérer la TVA grevant des biens destinés à entrer dans le patrimoine privé du déclarant), le refus de rembourser est total : le principe même du droit à déduction est remis en



cause (article 271 du code général des impôts) dès lors que, dans cette situation, l'entreprise nouvelle se voit, en application de la jurisprudence « INZO », retirer rétroactivement la qualité d'assujetti à la TVA.

Lorsque les éléments recueillis par le service permettent de confirmer que l'entreprise a déclaré de bonne foi son intention de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction mais font également apparaître qu'à compter d'une date postérieure à sa déclaration d'intention, elle a cessé d'effectuer des actes de nature à permettre la réalisation de telles opérations, sans pour autant avoir déclaré sa cessation d'activité (cf. c ci-dessous), le refus de rembourser est partiel : la TVA dont le droit à déduction a pris naissance à compter de la date à laquelle l'entreprise a perdu la qualité d'assujetti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction ne peut pas être remboursée (art. 271 précité) et le service doit réduire le montant du crédit restant du montant des régularisations qui sont, le cas échéant, exigibles (cf. c ci-dessous).

c) Lors de la perte de la qualité d'assujetti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction

- L'obligation de déclarer la perte de la qualité d'assujetti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction.

En application des dispositions des articles 286 du CGI et 36 de son annexe IV, un redevable qui cesse son activité doit en faire la déclaration au service dont il dépend dans un délai de 30 jours. Il doit, par ailleurs, sur le fondement du 1 et du 4 de l'article 287 du code précité souscrire dans le même délai (60 jours pour les entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition) la déclaration de TVA et de taxes assimilées afférente aux opérations réalisées.

A partir du moment où une entreprise sait que, pour un motif quelconque, les dépenses qu'elle a exposées ne donneront pas lieu à des opérations ouvrant droit à déduction, elle dispose donc d'un délai de 30 jours pour déclarer sa cessation d'activité.

L'entreprise est tenue de procéder, sur la déclaration de taxes sur le chiffre d'affaires déposée au titre de cette cessation, aux régularisations décrites ci-dessous, et de verser au Trésor, le cas échéant, la TVA y afférente.

- L'obligation de procéder aux régularisations de la TVA antérieurement déduite.

En application de l'article 271-I-1 du CGI, l'entreprise est tenue de procéder au **reversement intégral** de la TVA ayant grevé les biens acquis ou fabriqués et les services utilisés au titre d'une période postérieure à la date de perte de la qualité d'assujetti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction.

Mais, le constat de la cessation d'activité impose également à l'entreprise de procéder aux **régularisations** de la taxe qu'elle a déduite au titre de la période antérieure.

Le mécanisme des régularisations du droit à déduction doit être mis en oeuvre selon les modalités suivantes.

*** Pour les biens immeubles constituant des immobilisations**

Les biens de cette nature acquis ou construits avant la date de perte de la qualité d'assujetti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction doivent faire l'objet des régularisations prévues à l'article 210-I de l'annexe II au code général des impôts (BOI 3 CA 94, n° 185).

Le reversement est égal au montant de la TVA antérieurement déduite diminué d'un vingtième² par année ou fraction d'année écoulée depuis la date à laquelle l'immeuble a été acquis ou achevé.

*** Pour les biens meubles d'investissement ainsi que pour les biens meubles et immeubles ne constituant pas des immobilisations**

En application des dispositions de l'article 257-8^o-1-d du code général des impôts, doit faire l'objet d'une livraison à soi-même (LASM) la détention de biens par un assujetti (ou ses ayants-droit) en cas de cessation de son activité économique taxable, lorsque ces biens ont ouvert droit à déduction totale ou partielle.

La base d'imposition de la LASM correspond à la valeur d'achat ou au prix de revient des biens concernés, appréciés le jour de l'événement qui justifie la taxation de la LASM (CGI, art. 266-1-c, BOI 3 CA 94, n° 188).

En revanche, pour les biens ne constituant pas des immobilisations qui ont donné lieu à déduction de la TVA mais qui, le cas échéant, ont été utilisés pour les besoins d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction, un reversement intégral de la TVA initialement déduite est exigé sur le fondement des articles 271-III du CGI et 221-1 de son annexe II.

*** Pour les services**

Si des services ayant donné lieu à déduction de la TVA ont été utilisés pour les besoins



d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction, le reversement intégral de la TVA ainsi déduite est exigible sur le fondement des articles 271-III du CGI et 221-1 de son annexe II.

II. Cas particulier des entreprises nouvelles chargées de mener un programme de recherche

1. Dans certains domaines, la mise au point de nouveaux produits nécessite d'importants travaux de recherche et de développement dont l'exécution est confiée à des entreprises spécialement créées à cet effet.

Ces travaux peuvent s'étaler sur une longue période.

Corrélativement, le début de l'exploitation industrielle et commerciale, par l'entreprise nouvellement constituée, des produits élaborés dans le cadre du programme de recherche est fixé à une date qui peut être lointaine.

2. Pour autant, conformément à la jurisprudence de la CJCE, les entreprises placées dans cette situation sont autorisées à déduire, dans les conditions de droit commun, la TVA grevant leurs dépenses de recherche dès lors que l'administration leur a reconnu la qualité d'assujetti appelé à réaliser des opérations ouvrant droit à déduction.

Il est donc nécessaire qu'un ensemble d'éléments objectifs soit régulièrement communiqué à l'administration afin de confirmer le sérieux du projet et la pérennité de l'intention de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction.

En cas de difficultés, les services en charge des dossiers concernant ces entreprises pourront prendre l'attache de la direction de la législation fiscale, bureau D1.

III. Règles applicables aux dépenses qui, en raison de circonstances étrangères à la volonté de l'assujetti, ne sont pas utilisées pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction

Ces règles ne sont pas modifiées.

Ainsi, il n'y a pas matière à régularisation :

- en cas de destruction d'un immeuble (DB 3 D 1411 n° 21) ;
- en cas de vol ou de destruction justifié d'un bien meuble (CGI, annexe II, art. 210 III, art. 221-3 et 221-4 ; BOI 3 CA 94 n° 187).

S'agissant des immeubles constituant des immobilisations, les autres cas d'absence d'utilisation pour les besoins d'opérations ouvrant droit à déduction donnent, en revanche, lieu à régularisations sur le fondement de l'article 210-I de l'annexe II au CGI.

De même, les régularisations prévues au II de ce même article 210 trouvent à s'appliquer aux biens meubles constituant des immobilisations en cas de disparition non justifiée ou en cas de suppression, dans le secteur d'activité concerné, des opérations ouvrant droit à déduction (par l'application d'une nouvelle exonération ou par la remise en cause d'une faculté d'option pour la taxation).

Pour ce qui concerne, enfin, les biens autres qu'immobilisations et les services, le reversement intégral de la TVA initialement déduite est exigé, sur le fondement des articles 271-III du CGI et 221-1 de son annexe II, en cas de disparition non justifiée (pour les biens) ou en cas d'utilisation pour les besoins d'opérations n'ouvrant finalement pas droit à déduction.

D. ENTREE EN VIGUEUR



Cette instruction s'applique à toute demande introduite dans les délais qui tend à obtenir la déduction ou le remboursement de la taxe ainsi qu'aux contrôles et litiges en cours.

Annoter : [3 D 171](#)

3 D 1321 n° [19](#)

Le Directeur de la législation fiscale

Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN

1 Toutefois, dans le cas d'une personne morale qui déclare se constituer sans activité, cette présomption ne pourra jouer qu'à compter du moment où cette entreprise aura précisé qu'elle entend effectivement exercer une activité, en modifiant auprès du CFE ou du greffe sa déclaration d'existence initiale.

2 Un dixième pour les immeubles livrés, acquis ou apportés avant le 1er janvier 1996 (cf. BOI [3 D-1-96](#)).

© Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie