

Document de référence

Formation

à la





Présentation détaillée des règles de TVA applicables aux subventions et aux redevables partiels



INTRODUCTION ET PLAN DE LA FORMATION PONCTUELLE

A la fin de l'année 2003, l'AMUE a proposé à ses adhérents, sur la base de documents qu'elle a conçus, de bénéficier d'une formation à la TVA organisée, sur divers sites, en plusieurs sessions de trois jours.

Destinée à renforcer, dans le cadre de la modernisation de leur gestion, la professionnalisation des personnels des EPSCP au regard de leurs obligations s'attachant à cet impôt, cette action avait vocation à permettre aux établissements de comprendre les principaux rouages de fonctionnement du système de TVA.

Autrement dit, il s'agissait avant tout d'exposer les points essentiels caractérisant la TVA en articulation avec les spécificités des établissements.

En tout état de cause, cet objectif, associé à la densité et à la complexité de la matière ainsi qu'aux contraintes de temporalité, s'opposait à ce que les questions abordées soient étudiées en entrant dans les détails.

A la demande de l'association des agents comptables d'université, ce type d'action fut reconduite durant le mois de novembre 2005 afin que les agents comptables, nouvellement nommés sur leur poste ou n'ayant pu suivre la précédente formation, puissent, à leur tour, recevoir des informations sur les grands principes régissant la TVA ou améliorer leurs connaissances sur le sujet.

Cela étant, il s'avère, en pratique, qu'il est nécessaire d'approfondir plusieurs mécanismes propres à la TVA.

En effet, certaines des questions que se posent les établissements mettent en relief que des règles fondamentales pour la compréhension de cette matière ne sont pas parfaitement assimilées.

A raison de ce constat, l'AMUE a décidé, en liaison avec les associations des agents comptables d'université et des secrétaires généraux, de construire une nouvelle formation à la TVA, revêtant cette fois-ci un caractère ponctuel. Son périmètre est donc plus circonscrit que la précédente, tout en offrant un contenu présentant davantage de développements à même d'apporter un éclairage prééminent sur la thématique retenue, le tout accompagné d'exercices adaptés à l'environnement universitaire.

Le présent document est la concrétisation de ce nouvel axe de travail.

Les thèmes qui y sont abordés, choisis à la fois pour l'intérêt évident qu'ils représentent pour les EPSCP et parce que la réglementation qui s'y attache a évolué récemment, sont les suivants :

Le régime de TVA à mettre en œuvre pour les subventions.

La sectorisation en matière de TVA et son articulation avec la règle du prorata.



L'objectif est d'aller au delà d'un simple exposé magistral, ou si l'on préfère de revêtir la formation, par essence très technique, d'un fort pragmatisme. Pour répondre à l'efficacité recherchée, celle-ci ne s'adresse qu'à des personnes possédant des notions de base affirmées en matière de TVA.

Au reste, un cas pratique final, faisant appel à tous les principes qui s'attachent aux thèmes étudiés et prenant en compte également le contexte universitaire est proposé aux stagiaires en vue de leur permettre d'apprécier l'interaction existant entre tous les sujets étudiés.

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).



I - Le régime de TVA à mettre en œuvre pour les subventions

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. l'ouvrage consacré à la TVA applicable dans les établissements d'enseignement supérieur et de recherche que l'AMUE a publié dans sa collection, pages 96 et suivantes. Mis en ligne sur le site Internet de l'Agence, il peut être consulté à l'adresse suivante :

<http://www.amue.fr/Telecharger/PubliAmue/LaTVAdesEPSCP.pdf>).

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)¹.

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 actifs², 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 identifiable³ ;
- il doit avoir une valeur économique positive, traduite par les avantages économiques futurs attendus par l'entreprise⁴ ;

¹ Exemples d'immobilisations corporelles : terrains, constructions, matériel et outillage, matériel informatique, mobilier, agencements, ... ;

Exemples d'immobilisations incorporelles : brevets, licences,...

² 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.

³ 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.

⁴ 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.



- il doit être contrôlé par l'entreprise ;
- il peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

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 liés⁵.

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

⁵A 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).



d'investissement(s) et de procéder à une individualisation de cet ou de ces investissement(s)⁶.

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. Il est fait référence à ce dispositif spécifique dans l'instruction du 27 mars 2002 déjà citée (annexe, page 15).

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 de 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)⁷.

⁶ 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.

⁷ 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](#).



➤ 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).

➤ 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 déduction⁸.**

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 déduction⁹.

⁸ 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.



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 déduction¹⁰ ;
- 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 constante¹¹, « 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 prix¹². »

La Cour en dégage le principe suivant : **il est présupposé 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 taxées¹³.**

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

⁹ 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.

¹⁰ 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.

¹¹ 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).

¹² Arrêts [Midland Bank \(point 29\)](#) et [Abbey National plc](#) du 22 février 2001, aff. C-408/98 (point 27).

¹³ Arrêts [Abbey National plc](#), points 28 et 32, et [Cibo Participations SA](#), point 31.



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).

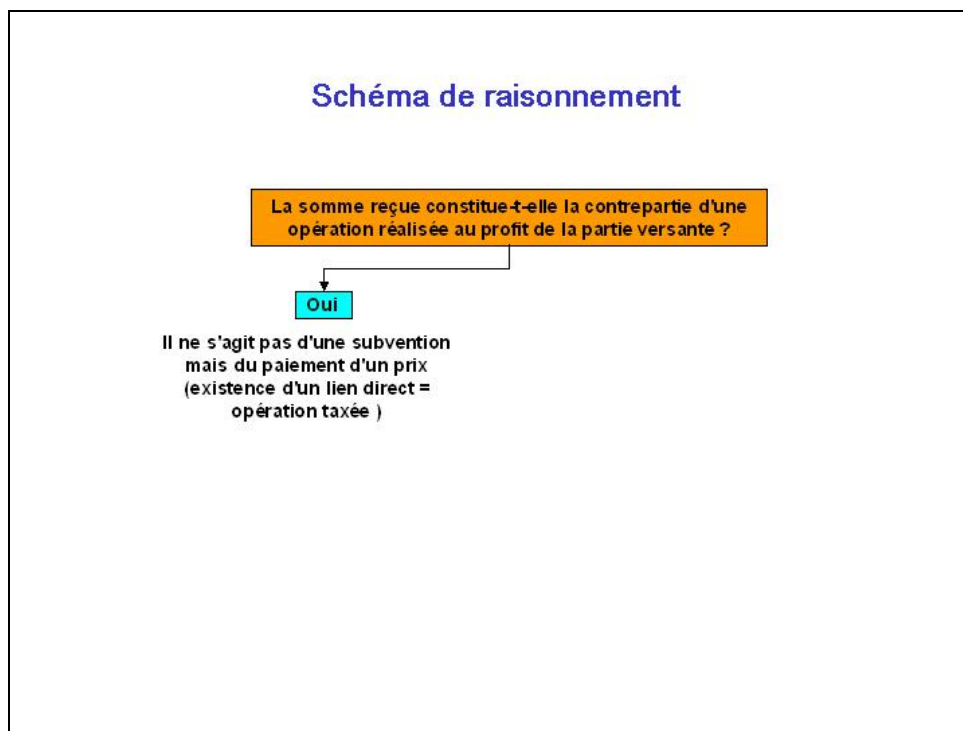
3. Régime de TVA applicable aux subventions ne finançant pas des biens d'équipement

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.**



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*).



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).

Cette mesure est applicable dans les conditions cumulatives suivantes.

- 1- Les prestations de services concernées sont celles qui sont désignées à l'article 259 B du CGI (prestations immatérielles).
- 2- 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.
- 3- 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 :

<http://www.amue.fr/Telecharger/PubliAmue/LaTVAdesEPSCP.pdf>).

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).

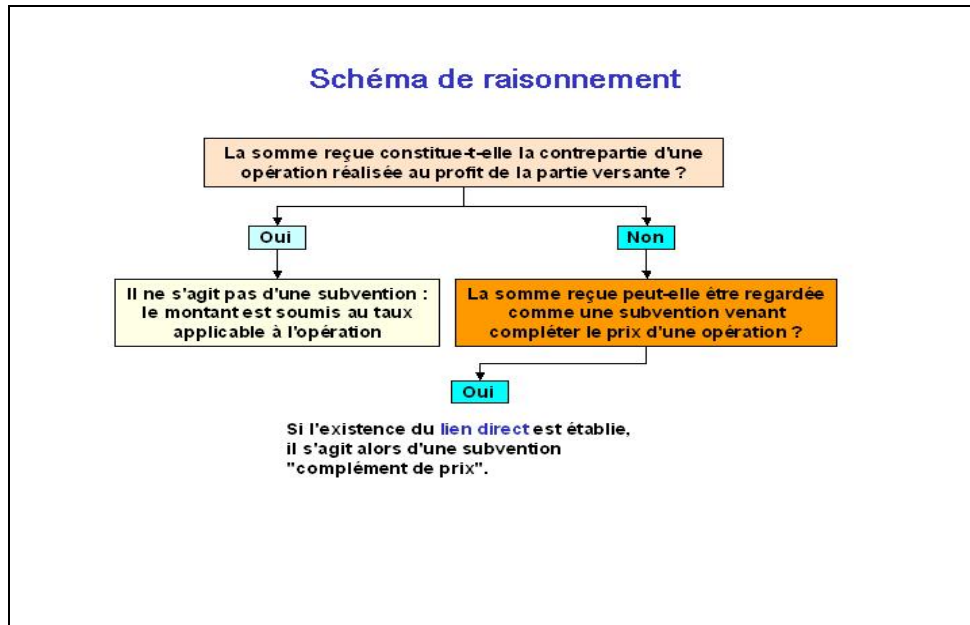
A titre d'exemple, un laboratoire d'analyse géophysique appartenant à une université effectue une prestation d'études au bénéfice d'un organisme communautaire non assujetti. En pratique, cette prestation est réalisée par un ingénieur exerçant ses fonctions dans ce laboratoire.

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.

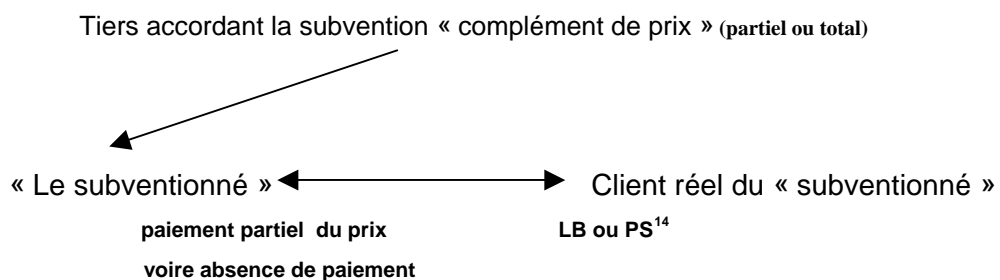


3.2 2^{ème} question : la somme reçue par l'établissement peut-elle être regardée comme une subvention venant compléter le prix d'une opération ?



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).



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.

¹⁴ Livraison de bien ou prestation de services



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 remplie¹⁵. Plusieurs décisions, émanant tant de la Cour de justice des Communautés européennes¹⁶ que du Conseil d'État¹⁷, sont venues progressivement débrouiller ce point (cf. les pages 136 et 137 de l'ouvrage consacré à la TVA que l'AMUE a publié en 2004 dans sa collection : <http://www.amue.fr/Telecharger/PubliAmue/LaTVAdesEPSCP.pdf>).

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 »¹⁸, l'administration fiscale, quant à elle, vient de publier, au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A- 7 -06, une 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 justice¹⁹.

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 soumise aux mêmes règles d'imposition (taux, exonération...) applicables à l'opération dont elle complète le prix.

¹⁵ 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 ».

¹⁶ CJCE, arrêt du 22/11/2001, aff. C-184/00, [Office des produits Wallons ASBL](#), points 12, 13 et 14.

¹⁷ 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*.

¹⁸ 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... »

¹⁹ 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](#).



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.

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 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"²⁰.

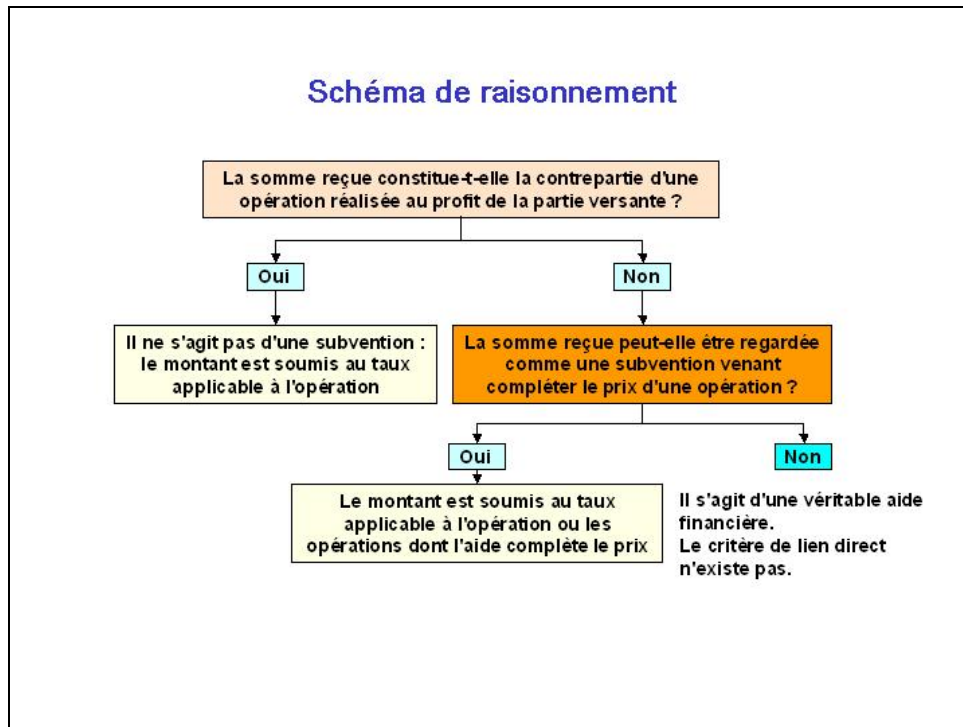
Il en va de même pour les subventions d'origine communautaire (cf. le 2^{ème} tiret du n° 49 de l'instruction du 8 septembre 1994 publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 3 CA 94, numéro spécial). Qui plus est, dans ce dernier cas, le montant de la subvention est inscrit au numérateur et au dénominateur du rapport déterminant le pourcentage de déduction, ce qui vient gonfler ce pourcentage.

²⁰ 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.



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.



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 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**.

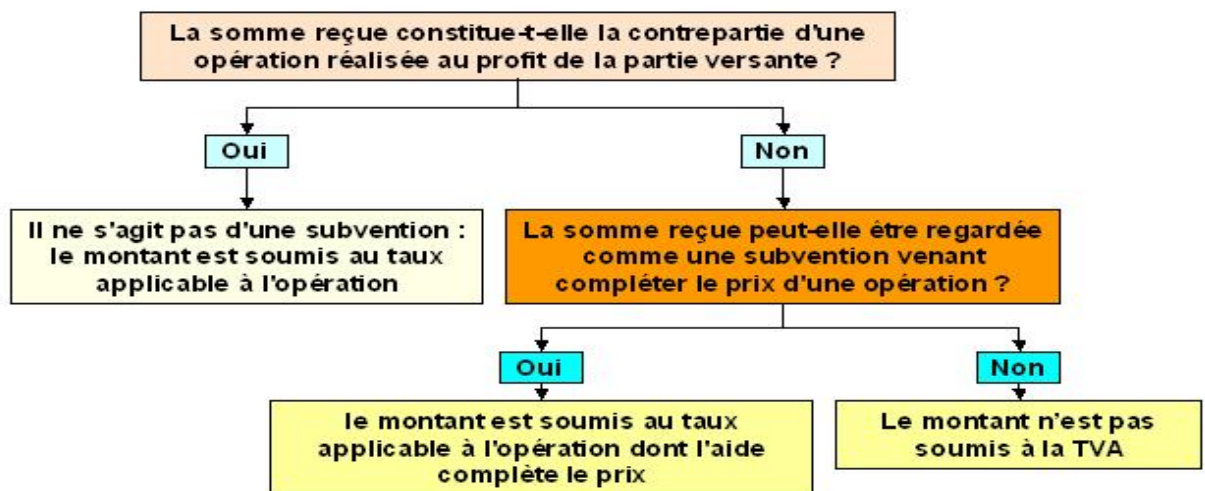
Les aides de ce type n'ont pas à être soumises à la TVA lors de leur perception. En effet, le versement de telles aides intervient dans le cadre d'une opération qui s'analyse comme un prêt.

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.



Le schéma présenté ci-dessous retrace l'ensemble du raisonnement à suivre pour qualifier la nature de la somme reçue par l'établissement.

Schéma de raisonnement





II – La sectorisation en matière de TVA et son articulation avec la règle du prorata

Les établissements publics à caractère scientifique culturel et professionnel (EPSCP) appartiennent, au sens de la TVA, à la catégorie des « assujettis redevables partiels ». 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 zoologique²¹), 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 assujetti 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.

C'est ce que nous allons voir.

²¹ Cf. p. 28 à 30 de l'ouvrage que l'AMUE a publié dans sa collection : « La TVA dans les établissements d'enseignement supérieur et de recherche – Eléments de compréhension » et qui peut être téléchargé sur son site Internet : <http://www.amue.fr/Telecharger/PubliAmue/LaTVAdesEPSCP.pdf>



1- La constitution de secteurs d'activités distincts est de droit pour les EPSCP

Il convient de préciser, 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 territorialité²²*) 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.

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 constitués²³ :

- celui regroupant les opérations exonérées ;
- et celui regroupant les opérations taxées.

²² Cf. p. 45 et suivantes de l'ouvrage que l'AMUE a publié dans sa collection : « La TVA dans les établissements d'enseignement supérieur et de recherche – Eléments de compréhension » et qui peut être téléchargé sur son site Internet : <http://www.amue.fr/Telecharger/PubliAmue/LaTVAdesEPSCP.pdf>

²³ 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).



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. infra](#)).

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 :

- a) acquérir un ouvrage,
- b) envoyer en mission un agent,
- c) 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 2.2 du I](#)).

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 des 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](#)).

2- La mise en œuvre de la règle du prorata en cas de sectorisation

Un assujetti redevable partiel²⁴ 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 statuaire) quand bien même il a constitué des secteurs d'activités distincts. Par voie de conséquence, un EPSCP 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.

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 européennes²⁵, 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 2.2 du I](#)).

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.

²⁴ 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.

²⁵ 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.



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.*)

Pour finir, l'attention est appelée sur le fait 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 exercé²⁶.**

²⁶ 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.



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.

3- 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 :

- 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.



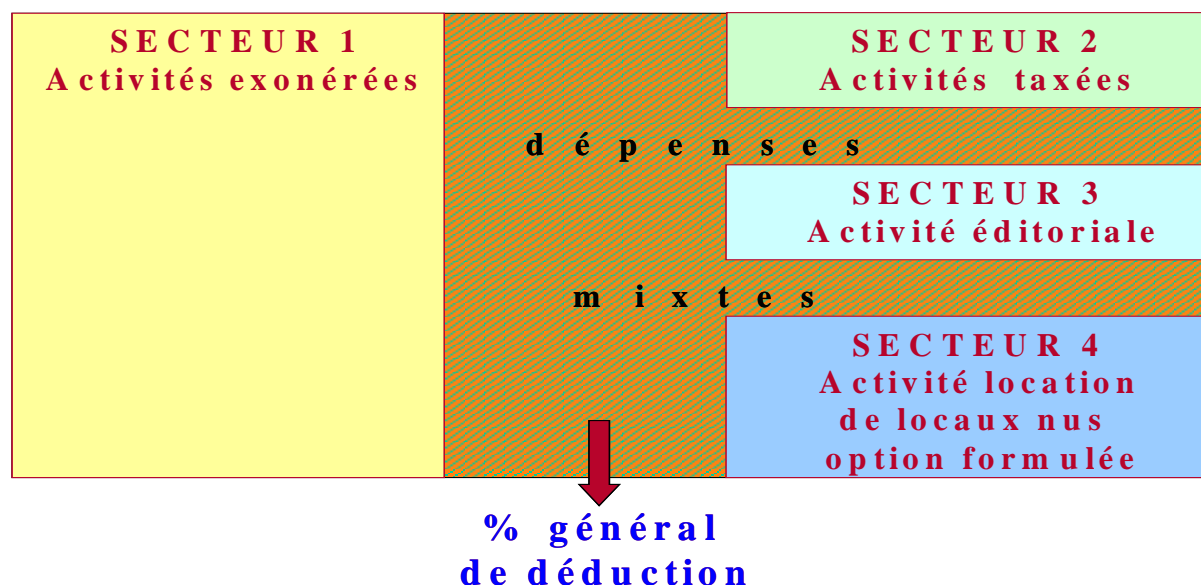
I - l'EPSCP est en mesure de sectoriser ses activités

Comme indiqué plus haut, un assujetti 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-GEINOME » sur le site de l'AMUE : <http://www.amue.fr/Dossier/Valorisation/FAQ-ChampApplication.aspx#LocationDeLocaux>) 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**

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 « recettes²⁷ » de l'établissement enregistrées au cours de l'exercice écoulé figurant par exemple dans le cadre 3 du compte financier de

²⁷ 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).



l'établissement. En effet, le calcul intègre non seulement les prestations de services mais aussi les subventions de fonctionnement²⁸.

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.

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 EPSCP 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.

²⁸ En revanche, les subventions d'équipement sont exclues du rapport déterminant le pourcentage de déduction.



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

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**

C'est-à-dire :

- prestations de services
- livraisons de biens meubles corporels
- véritable prestation de services au profit d'un organisme communautaire non assujéti (relevant de l'article 259 B du CGI)
- y compris les subventions complément de prix d'origine nationale et communautaire (ces subventions ne sont pas à soumettre à la TVA)

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

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/Dossier/Valorisation/Fiscalite-TVA-CorpusJuridique.aspx>).

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)²⁹. 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**³⁰ :

- 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 23³¹). 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 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) ;

²⁹ 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 perçues 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).

³⁰ Cf. l'instruction n°2 du 10 janvier 2006 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-1-06.

³¹ La circonstance qu'un holding s'imisce 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).



- 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} directive³² (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 dans laquelle sont précisées les nouvelles règles de TVA applicables aux opérations financières et immobilières³³ 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.

³² 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-Krafftfahrzeuge-Factoring](#), aff. C-305/01, point 47).

³³ 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.



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 2004³⁴.

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.³⁵

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 bien³⁶ 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°s 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.

³⁴ [Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA- EDM](#), aff. C-77/01.

³⁵ Décret n° 2005-1648 du 26 décembre 2005, publié au JO n° 301 du 28 décembre 2005, p. 20089.

³⁶ Pour la prise en compte des dépenses des biens d'investissement, il doit être tenu compte de leur durée normale d'utilisation.



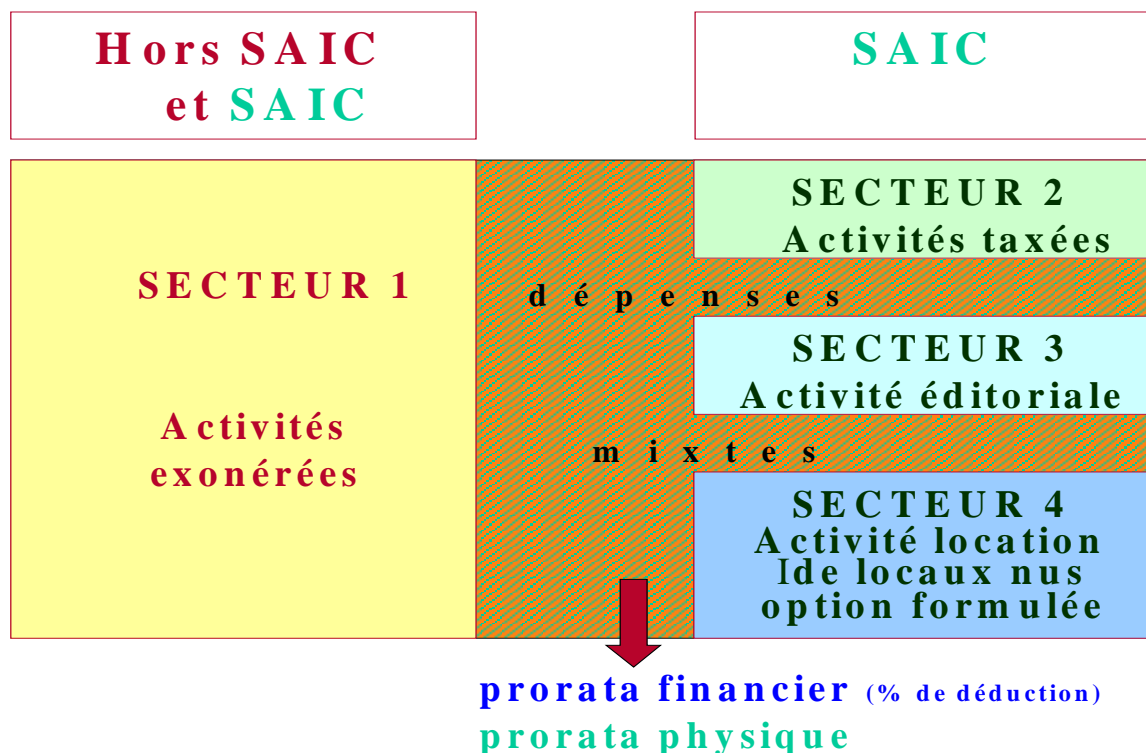
II - L'EPSCP sectorise ses activités et crée un SAIC

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



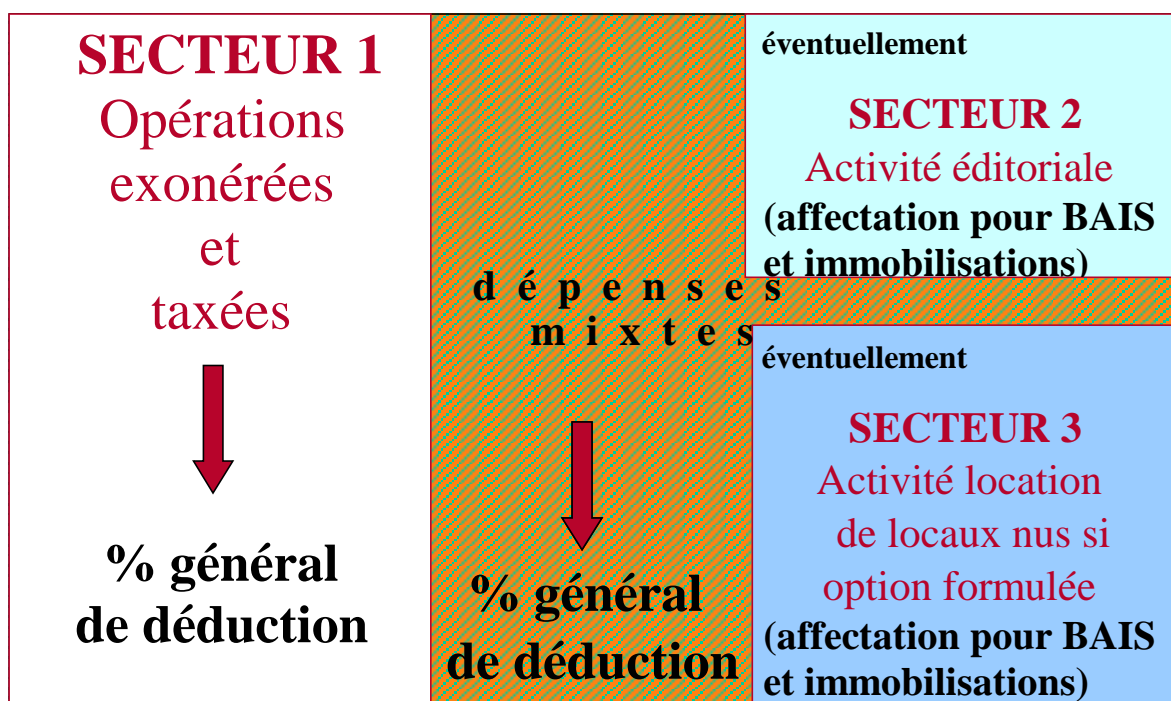
En revanche, dans l'hypothèse où pour un autre matériel, l'établissement n'est pas en mesure de déterminer une clef pertinente (prorata physique y compris clef de répartition économique) au regard des conditions réelles de son utilisation, le prorata financier doit être mis en œuvre.

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.

III - L'EPSCP 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 « [I – l'EPSCP 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).



IV – Précisions

Les assujettis 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). Autrement dit, tous les BAIS sont considérés comme étant mixtes.

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.

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.



4- 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.

4.1 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.

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 précédente³⁷.

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

³⁷ CE, 29 juin 2001, n° 176105, *Banque SUDAMERIS*.



pour les établissements publics d'enseignement supérieur) concerne non seulement les immobilisations mais aussi les autres biens et services³⁸.

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 :

$(1.960 \text{ €} \times 15 \%) - (1.960 \text{ €} \times 13 \%) = 294 \text{ €} - 254,80 \text{ €} = 39,20 \text{ €}$ 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.**

4.2 Variation entre les pourcentages définitifs propres à chaque année

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 naissance³⁹.

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).

³⁸ 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.

³⁹ C'est-à-dire lorsque la TVA déductible devient exigible chez le fournisseur (CGI, art. 271.I.2).



Cette régularisation se traduit soit par une déduction complémentaire si la variation est positive, soit par un reversement si la variation est négative⁴⁰.

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 :

$[490 \text{ € (déduction calculée sur la base du prorata 2008)}] - [254,80 \text{ € (déduction initiale)}] \times \frac{1}{5} = + 47,04 \text{ €}$, 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 :

$[490 \text{ € (déduction calculée sur la base du prorata 2008)}] - [294 \text{ € (déduction initiale)}] \times \frac{1}{5} = + 39,20 \text{ €}$ (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 : $39,20 \text{ €} \times \frac{1}{5} = 7,84 \text{ €}$).

⁴⁰ En pratique, l'opération est à mentionner sur la déclaration de TVA (CA3 pour les assujettis soumis au régime du réel normal).



5- Les conséquences de la variation du prorata physique en cas de création d'un SAIC

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>).