

Fiche

Objet : Droit à déduction de la TVA au regard des dépenses dites préparatoires exposées pour lancer une activité.

Précisions liminaires

Par l'intermédiaire de son adresse électronique consacrée à la fiscalité, l'AMUE a été amenée à se pencher sur une question, posée par l'un de ses adhérents, présentant une acuité toute particulière pour l'ensemble de la communauté universitaire.

En effet, le sujet abordé est de nature à trouver son terreau dans de nombreux établissements avec le lancement d'opérations de recherche.

La question est délicate. Personne n'en disconvient dès lors que l'on sait qu'il s'agit du problème de la déductibilité de la TVA grevant les dépenses supportées au titre d'un projet de recherche pour lequel on ne sait, par construction, s'il aboutira à une valorisation commerciale de résultats.

Ce thème fait d'ores et déjà l'objet de développements dans le dossier intitulé « La TVA dans les établissements d'enseignement supérieur et de recherche » (P. 92, 98 et 99) que l'Agence a publié dans sa collection en 2004.

Ils restent d'actualité.

Toutefois, un exemple concret peut désormais illustrer leur portée. Celui-ci s'appuie sur la convention figurant en [annexe 1](#) à propos de laquelle l'AMUE a été saisie et dont l'objet est le versement à une université, ainsi qu'à d'autres entités, d'une subvention par un établissement public de l'Etat à caractère industriel et commercial. Cette aide, dont le montant n'est pas soumis à la TVA, conformément aux règles régissant cet impôt, a pour vocation de financer une étude dans le domaine automobile d'une durée de vingt-cinq mois.

Bien entendu, ce document est rendu anonyme afin de respecter le lien contractuel des parties prenantes. Il convient néanmoins de préciser que son utilisation, dans l'intérêt de la communauté universitaire, trouve sa source dans l'autorisation donnée par l'établissement concerné. Les plus vifs remerciements s'imposent quant à cette décision, ainsi qu'à l'égard du responsable du laboratoire conduisant le projet de recherche puisque, de toute évidence, il en découle un véritable sens pratique donné au mot mutualisation.

Cela étant dit, après avoir présenté les principes dégagés par la Cour de justice des Communautés européennes dans le domaine qui nous intéresse, il restera à exposer les enseignements qu'apporte l'étude de cette convention.

I - Principes énoncés par la Cour de justice des Communautés européennes

Pour la CJCE, les dépenses nécessaires au lancement d'une entreprise (comme par exemple l'acquisition de moyens d'exploitation), communément dénommées "dépenses préparatoires", constituent en tant que telles une activité économique au sens de la TVA, ce qui signifie que toute personne l'accomplissant est un assujetti à cet impôt avec pour corollaire une naissance du droit à déduction de la TVA grevant dans le coût de ces dépenses (cf. en ce sens les arrêts du 14/02/1985, **Rompelman**, aff. 268/83, points 19 et 23, du 11/07/1991, **Lennartz**, aff. C-97/90, point 15 et du 29 février 1996, **INZO**, aff. C-110/94, point 18 : <http://curia.europa.eu/fr/content/juris/index.htm>).

Selon la Cour, adopter une position inverse serait contraire au principe de neutralité de la TVA en ce qu'elle aurait pour effet de faire supporter à un opérateur économique, de manière arbitraire, une charge de TVA alors même que le régime des déductions vise à soulager les entrepreneurs du poids de cet impôt et ce, indépendamment du but ou des résultats de l'activité économique concernée (point 23 de l'arrêt **Rompelman** : <http://curia.europa.eu/fr/content/juris/index.htm>).

Le système commun de la TVA garantit donc la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques à condition que celles-ci concourent à la réalisation d'opérations taxées (cf. notamment les arrêts du 8 juin 2000, **Midland Bank**, aff. C-98/98, point 19, du 22 février 2001, aff. **Abbey National**, C-408/98, point 24 et du 21 avril 2005, **HE**, aff. C-25/03, point 70).



De surcroît, la naissance du droit à déduction s'apprécie indépendamment de la reconnaissance formelle par l'administration de la qualité d'assujetti de la personne qui les expose (cf. arrêt du 08/06/2000, *Brigitte Breitsohl*, aff. C-400/98 : <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=fr>). En d'autres termes, une personne peut exercer un droit à déduction avant même que la qualité d'assujetti lui ait été reconnue par l'administration fiscale dans la mesure où les dépenses au titre desquelles ce droit est revendiqué se rattachent véritablement à une activité économique. En tout état de cause, aucune autorité n'est autorisée à reporter la naissance du droit à déduction jusqu'au début effectif de la réalisation régulière d'opérations taxées, ni à adopter une réglementation fixant un délai pour le début de cette activité (cf. arrêt du 21/03/2000, *Galbafri*, aff. C-110/98 à C-147/98).

II – Application des principes de la Cour au cas particulier

Indubitablement, à l'aune de ce qui précède, les bénéficiaires de l'aide financière envisagent de réaliser une opération relevant d'une activité économique et, partant, le droit à déduction de la TVA se rapportant aux dépenses utiles à sa réalisation prend naissance.

En second lieu, se pose la question de savoir si le droit à déduction, une fois né et donc définitivement acquis pour l'assujetti (cf. arrêt *INZO* : <http://curia.europa.eu/fr/content/juris/index.htm>), est ou non ouvert au bénéfice de celui-ci. A cet égard, la CJCE répond par l'affirmative s'il existe un lien direct et immédiat entre les biens et services acquis et une opération taxée, **même dans le cas où cette dernière est simplement projetée** (cf. arrêt du 15/01/1998, *Ghent Coal Terminal*, aff. C-37/95 : <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=fr>).

On s'attache dès lors à la potentialité de la réalisation effective d'une telle opération et non pas à celle de l'échec du projet, échec qui plane au demeurant sur toute démarche entrepreneuriale.

Appliqué à la présente affaire, ce principe conduit à reconnaître une ouverture du droit à déduction pour les personnes agissant conjointement dans le cadre du projet de recherche en vue d'améliorer certains matériels installés dans les véhicules puisque qu'il ressort bien de la convention que les résultats issus des travaux menés à ce titre sont destinés à une exploitation commerciale (art. 4.3) ; autrement dit, à la réalisation d'opérations taxées ouvrant droit à déduction de la TVA afférente aux dépenses supportées en amont.

Bien entendu, l'exercice du droit à déduction ainsi ouvert est subordonné à la justification de ce droit, c'est-à-dire à la détention des factures originales délivrées par les fournisseurs (cf. arrêt du 05/12/1996, *Reisdorf*, aff. C-85/95 et du 29/04/2004, *Terra Baubedarf Handel*, aff. C-152/02 : <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=fr>).

Dans l'hypothèse d'un échec du projet ou d'une absence de valorisation commerciale des résultats, les conséquences seraient les suivantes :

- **ces mêmes personnes devraient régulariser, dans les conditions prévues dans l'instruction fiscale n° 184 du 6 octobre 1999 (cf. [BOI 3 D-4-99 en annexe 2](#)), le droit à déduction ainsi exercé au titre des biens d'équipement, dont la valeur au sens de la TVA n'est pas encore consommée, ou des biens en stock** (cf. arrêts *Ghent Coal Terminal*, point 23, *Breitsohl*, point 41, du 29/04/2004, *Gemeente Leusden et Holin Groep*, aff. C-487/01 et C-7/02, points 85 à 93 et du 21 février 2006, *Halifax*, aff. C-255/02, point 84 ainsi que le II de la deuxième partie "Corrections de la déduction antérieure" et la fiche consacrée à la technique de la livraison à soi-même dans le dossier portant sur la TVA publié par l'AMUE dans sa collection : <http://www.amue.fr/Telecharger/PubliAmue/LaTVAdesEPSCP.pdf>)¹ ;
- **s'agissant des services consommés, le droit à déduction leur serait définitivement acquis et ne donnerait donc pas lieu à régularisation.**

NOTA : depuis la rédaction de la présente fiche, l'administration fiscale a publié au Bulletin officiel des impôts, sous la référence [3 A-4-08](#), une instruction n°63 du 13 juin 2008 qui confirme en tous points ce qui est exposé supra au regard des opérations potentielles de recherche (cf. les points 11 et 16). Il convient de s'y référer en tant que de besoin.

¹ La correction, ou régularisation, du droit à déduction n'est ni plus ni moins que la conséquence directe pour l'avenir du changement que connaît la situation à raison de laquelle ledit droit a été déterminé. Autrement dit, elle ne fait qu'entretenir la correspondance du droit à déduction avec le champ d'application énoncé par la CJCE (cf. arrêt du 08/03/1988, *Intiem*, point 14).



Annexe 1

ORIGINAL

Numéro :

Montant :

Secteur :

CONVENTION RECHERCHE

Entre :

....., établissement public de l'Etat à
caractère industriel et commercial, régi par le décret n° 91-732 du 26 juillet 1991
Ayant son siège social
Inscrite au registre du commerce
Représentée par
Agissant en qualité

Désignée ci-après par

..... d'une part,

Et :

....., établissement public à caractère scientifique, culturel
et professionnel (EPSCP) assujetti à la TVA
Ayant son siège social
N° SIRET : APE :

Représentée par son Président en exercice,
Agissant au nom et pour le compte du Laboratoire

Désignée ci-après par

Et :

....., société par actions simplifiée unipersonnelle assujettie à la
TVA
Ayant son siège social
N° SIRET : APE :

Représentée par
Agissant en qualité de
Désignée ci-après par

Et :

.....
et technique assujetti à la TVA
Ayant son siège social
N° SIRET :
Représenté par
Agissant en qualité de
Désigné ci-après par

..... d'autre part.

Chaque page doit être paraphée - Merci



Vu la labellisation du groupe opérationnel _____ en date du _____
Vu la décision de la Commission Interministérielle Véhicules Propres et Economes en date du
1^{er} septembre 2005
Vu l'avis favorable de la Commission Nationale des Aides en date du _____

IL A ETE CONVENU ET ARRETE CE QUI SUIT :

ARTICLE 1 – OBJET

_____ a décidé d'accorder une aide financière à _____ ci-après désignés par les Bénéficiaires, agissant conjointement pour la réalisation de l'étude dont la description est donnée à l'article 2 ci-dessous.

La présente convention a pour objet de définir les caractéristiques de l'opération envisagée et de fixer le montant ainsi que les conditions d'attribution et d'utilisation de l'aide financière accordée aux Bénéficiaires par _____

ARTICLE 2 - DEFINITION DE L'OPERATION ENVISAGEE

2.1. - Contenu

L'opération envisagée consiste à améliorer les groupes moto-ventilateurs des véhicules en intégrant quatre contraintes : le choc piéton, l'acoustique, la recyclabilité et la consommation énergétique.

La description détaillée de l'opération constitue l'**annexe 1** (annexe technique) à la présente convention.

2.2. – Délai de réalisation et suivi par

La durée de réalisation de l'opération sera de **25 mois** à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente convention telle que définie à l'article 10 ci-dessous.

Afin de permettre à _____ de suivre le déroulement de l'opération envisagée, les Bénéficiaires devront :

- tenir informée _____ du déroulement de l'opération au fur et à mesure de son avancement et lui faire part des difficultés éventuellement rencontrées dans son exécution, un ingénieur de _____ étant chargé d'en assurer le suivi permanent,
- remettre un **rapport d'avancement** de l'opération en trois exemplaires accompagnés de la version électronique à _____ dans un délai de **12 mois** à compter de la date d'entrée en vigueur mentionnée ci-dessus,
- adresser à _____ le **compte-rendu final d'exécution** de l'opération envisagée, dans le délai de **25 mois** à compter de la date d'entrée en vigueur mentionnée ci-dessus, en trois exemplaires accompagnés d'une version électronique.

A défaut de remise du compte-rendu final dans le délai et les conditions ainsi définis, les dispositions prévues à l'article 5 ci-dessous seront applicables de plein droit.

Les documents prévus ci-dessus seront rédigés conformément aux prescriptions du « guide pour la réalisation des rapports » concernant les recherches et opérations réalisées avec l'aide financière de _____

Ce guide figure en **annexe 2** à la présente convention.



2.3.- Modifications

Au cas où les Bénéficiaires envisageraient, en cours de réalisation de modifier le contenu ou le déroulement de l'opération ainsi fixé, ils devront en avertir préalablement afin d'obtenir son accord sur les modifications proposées. En tout état de cause, cette demande doit être formulée au plus tard un mois avant la date de remise du compte-rendu final telle que fixée en 2.2 ci-dessus. , après analyse des motifs présentés, se réserve alors le droit de modifier par voie d'avenant les dispositions de la présente convention en conséquence.

2.4 – Montant global de l'opération

Le montant global prévisionnel des dépenses à engager pour la réalisation de l'opération envisagée est fixé à 514 207,10 €.

Le montant prévisionnel des dépenses constituant l'assiette de l'aide au titre de la présente convention s'élève à 432 979,62 € et se décompose de la manière suivante :

2.4.1 : 90 967,33 € pour les dépenses d'équipement, se répartissant entre chacun des Bénéficiaires comme suit :

- 2.4.1.a : 6 000 € pour les dépenses d'équipement réalisées
- 2.4.1.b : 72 500 € pour les dépenses d'équipement réalisées par
- 2.4.1.c : 12 467,33 € pour les dépenses d'équipement réalisées par

2.4.2 : 342 012,29 € pour les dépenses de fonctionnement, se répartissant entre chacun des Bénéficiaires comme suit :

- 2.4.2.a : 113 588,80 € pour les dépenses de fonctionnement réalisées par
- 2.4.2.b : 86 400 € pour les dépenses de fonctionnement réalisées par
- 2.4.2.c : 142 023,49 € pour les dépenses de fonctionnement réalisées par

Le détail estimatif du montant global et du montant de l'assiette constituent l'**annexe 3** (annexe financière) à la présente convention.

ARTICLE 3 - CARACTERISTIQUES DE L'AIDE APPOREE

3.1 – Montant global de l'aide

L'aide apportée est une subvention d'un montant maximum de **313 804,62 €** calculée par application des taux d'aides visés ci-dessous et qui se décompose pour chacun des Bénéficiaires de la manière suivante :

3.1.1 : 36 592,33 € pour les dépenses prévues à l'article 2.4.1 ci-dessus, se répartissant entre chacun des Bénéficiaires de la manière suivante :

- 3.1.1.a : 6 000 €, soit 100 % du montant prévu à l'article 2.4.1.a ci-dessus
- 3.1.1.b : 18 125 €, soit 25 % du montant prévu à l'article 2.4.1.b ci-dessus
- 3.1.1.c : 12 467,33 €, soit 100 % du montant prévu à l'article 2.4.1.c ci-dessus

3.1.2 : 277 212,29 € pour les dépenses prévues à l'article 2.4.2 ci-dessus, se répartissant entre chacun des Bénéficiaires de la manière suivante :

- 3.1.2.a : 113 588,80 €, soit 100 % du montant prévu à l'article 2.4.2.a ci-dessus
- 3.1.2.b : 21 600 €, soit 25 % du montant prévu à l'article 2.4.2.b ci-dessus
- 3.1.2.c : 142 023,49 €, soit 100 % du montant prévu à l'article 2.4.2.c ci-dessus

Cette subvention n'entre pas dans le champ d'application de la TVA, du fait de l'absence de lien direct par application des dispositions de l'instruction n° 181 du 22 septembre 1994 de la Direction Générale des Impôts.

Il a été convenu d'un commun accord, que la date de prise en compte pour les dépenses réalisées par les Bénéficiaires au titre de la présente convention, sera celle de la date de labellisation du projet par le groupe opérationnel | susvisée, à savoir le



3.2.- Modalités de versement

Les montants ainsi fixés en 3.1.1. et 3.1.2. ci-dessus seront versés aux Bénéficiaires de la manière suivante :

3.2.1. – Montant de l'aide prévue en 3.1.1. ci-dessus

- une avance de 30 % de chacun des montants indiqués en 3.1.1.a, 3.1.1.b et 3.1.1.c ci-dessus, soit respectivement 1 800 € pour , 5 437,50 € pour et 3 740,20 € pour à la remise à d'une copie des commandes des matériels principaux et/ou des ordres de service pour les travaux nécessaires à la réalisation de l'opération envisagée, correspondant à un montant minimum de commandes de 1 800 € pour , 5 437,50 € pour et 3 740,20 € pour
- le solde, à la réception par du compte rendu final d'exécution de l'opération tel que prévu à l'article 2.2. ci-dessus sur présentation des états récapitulatifs globaux des dépenses réalisées constituant l'assiette de l'aide, prévues en 2.4.1.a, 2.4.1.b et 2.4.1.c ci-dessus, certifiés conformes pour chacun des Bénéficiaires par la personne habilitée à engager l'entreprise, accompagnés des justificatifs correspondants.

Le montant du solde sera calculé par application des taux de l'aide apportée fixés en 3.1.1.a, 3.1.1.b et 3.1.1.c ci-dessus au total des justificatifs vérifiés ; les factures unitaires d'un montant inférieur à 200 € n'étant pas exigées.

Toutefois, pourra exiger des Bénéficiaires l'envoi de tout ou partie des pièces comptables complémentaires.

Un modèle d'état récapitulatif des dépenses et la liste des justificatifs figurent en **annexe 4** à la présente convention.

Le montant des versements ainsi effectués ne pourra dépasser le maximum de 6 000 € pour ; 18 125 € pour et 12 467,33 € pour

3.2.2. – Montant de l'aide prévue en 3.1.2. ci-dessus

- une avance de 15 % de chacun des montants indiqués en 3.1.2.a, 3.1.2.b et 3.1.2.c ci-dessus, soit respectivement 17 038,32 € pour , 3 240 € pour et 21 303,52 € pour à l'entrée en vigueur de la présente convention
- 30 % de chacun des montants indiqués en 3.1.2.a, 3.1.2.b et 3.1.2.c ci-dessus, soit respectivement 34 076,64 € pour , 6 480 € pour et 42 607,04 € pour après remise à du rapport d'avancement prévu à l'article 2.2. ci-dessus sur présentation des états récapitulatifs des dépenses réalisées, correspondant à un minimum de 45 % du montant des dépenses, constituant l'assiette de l'aide prévue en 2.4.2.a, 2.4.2.b et 2.4.2.c ci-dessus, certifiés conforme pour chacun des Bénéficiaires par la personne habilitée à engager le bénéficiaire
- le solde, à la remise à du compte rendu final d'exécution prévu à l'article 2.2. ci-dessus sur présentation d'un état récapitulatif global des dépenses réalisées, constituant l'assiette de l'aide prévue en 2.4.2.a, 2.4.2.b et 2.4.2.c ci-dessus, certifiés conforme pour chacun des Bénéficiaires par la personne habilitée à engager le bénéficiaire, accompagné des justificatifs correspondants.

Le montant du solde sera calculé par application des taux de l'aide apportée fixés en 3.1.2.a, 3.1.2.b et 3.1.2.c ci-dessus au total des justificatifs vérifiés ; les factures unitaires d'un montant inférieur à 200 € n'étant pas exigées.

Toutefois, pourra exiger des Bénéficiaires l'envoi de tout ou partie des pièces comptables complémentaires.

Un modèle d'état récapitulatif des dépenses et la liste des justificatifs figurent en **annexe 4** à la présente convention.

Le montant des versements ainsi effectués ne pourra dépasser le maximum de 113 588,80 € pour , 21 600 € pour et 142 023,48 € pour



3.3. - Conditions de versement

La dépense afférente est mandatée et liquidée par la Présidente de [] Le mandatement des versements tels que prévus à l'article 3.2. ci-dessus, doit intervenir dans un délai de quarante cinq jours comptés à partir de la date de réception par [] de la demande de paiement complète des Bénéficiaires.

Toutefois, si [] est empêchée, du fait des Bénéficiaires, de procéder aux opérations de vérification ou à toute autre opération nécessaire au mandatement, les délais seront suspendus pour une période égale au retard qui en est résulté.

Le comptable assignataire de la dépense est l'Agent Comptable de []

[] se libérera des sommes dues au titre de la présente convention par virement au crédit des comptes :

--

--

--

3.4. - Retard de versement

Si, du fait de [], le paiement se trouvait différé de plus de quarante cinq jours à compter de la date de mandatement et si, les Bénéficiaires se sont trouvés de ce fait dans l'obligation de s'adresser à un organisme de prêt, [] remboursera aux Bénéficiaires le montant des intérêts payés par ce dernier à l'organisme prêteur sur présentation des justificatifs correspondants et dans la limite d'un taux supérieur de un point au taux de base bancaire.

3.5. - Interruption, annulation ou réduction de l'opération

En cas d'annulation, interruption ou réduction de l'opération envisagée sans qu'il y ait eu manquement des Bénéficiaires à tout ou partie des obligations de la présente convention, [] règlera aux Bénéficiaires, par application des taux de l'aide définis en 3.1.1.a, 3.1.1.b, 3.1.1.c, 3.1.2.a, 3.1.2.b et 3.1.2.c ci-dessus, le montant de l'aide convenue pour les dépenses justifiées à la date de l'annulation, de l'interruption ou de la réduction. Le cas échéant, [] se réserve le droit d'exiger des Bénéficiaires le remboursement des sommes non justifiées.

3.6. - Principe de réalisation et d'affectation

Les Bénéficiaires s'engagent à réaliser l'opération telle que définie à l'article 2.1. ci-dessus et à affecter l'aide obtenue à sa réalisation.



ARTICLE 4 - PROPRIETE INTELLECTUELLE ET CONFIDENTIALITE

4.1 : Confidentialité :

Les rapports d'avancement et le compte-rendu final précités que les Bénéficiaires remettront à [] seront couverts, avec l'accord express [] pendant une durée de 5 ans à compter de la date d'achèvement de l'opération, par la " confidentialité renforcée ", à savoir que, jusqu'à la levée du délai de confidentialité ainsi fixé, ils ne pourront être consultés en dehors du responsable chargé du suivi de l'opération et de son Chef de Service, que par la Présidence et la Direction de []

A la levée de la confidentialité, le rapport d'avancement et le compte-rendu final seront mis à la disposition du public par le Service Documentation de []

4.2 - Propriété des Résultats

L'ensemble des connaissances, brevetables ou non, et ce quels qu'en soient la forme et le support, développées dans le cadre de la présente convention, y compris le rapport d'avancement et le compte-rendu final définis en 2.2 ci-dessus sont ci-après désignées par « les Résultats »,

4.2.1- Résultats non brevetables

Les Bénéficiaire sont propriétaires des Résultats non brevetables. A ce titre, ils peuvent mettre en place toute protection qu'ils jugeront utile de tout ou partie de ces Résultats.

[] pourra utiliser pour ses besoins propres et/ou reproduire et divulguer – sous réserve, pour les rapports et compte rendus précités, du respect du délai de confidentialité mentionné ci-dessus - à l'exclusion de toute finalité commerciale, en mentionnant leur origine, tout ou partie des Résultats non brevetables.

En cas d'arrêt de l'opération durant le délai de réalisation de l'opération défini en 2.2 ci-dessus, les Bénéficiaires ne pourront s'opposer à la reprise des Résultats non brevetables dans les conditions prévues à l'article 4.2.2 alinéa 3 ci-dessous.

et les Bénéficiaires, dans leurs publications et/ou conférences éventuelles, s'engagent à faire mention de la collaboration de l'autre partie à la réalisation de l'opération.

4.2.2 - Résultats brevetables

Dans la mesure où [] et les Bénéficiaires s'accordent à reconnaître que la réalisation complète ou partielle de l'opération peut conduire à la mise au point d'une ou plusieurs inventions, **les Bénéficiaires seront propriétaires des Résultats brevetables et pourront procéder au dépôt en leur nom et à leurs frais d'un ou plusieurs brevets.**

Les Bénéficiaires feront connaître à [] toute prise de brevet en France et à l'étranger relative à l'opération ainsi aidée et s'engagent à ne pas abandonner lesdits brevets ou la procédure d'acquisition de ces brevets sans avoir mis [] ou un tiers choisi par elle en mesure de les reprendre en son nom par lettre recommandée avec accusé de réception dans un délai de deux mois précédant l'échéance considérée, selon les modalités définies à l'article 4.3 alinéa 3 et 4 ci-après.

En cas d'arrêt de l'opération durant le délai de réalisation de l'opération défini en 2.2 ci-dessus, les Bénéficiaires ne pourront s'opposer à la reprise de l'opération par un tiers présenté par [], sous réserve que cette reprise soit librement négociée entre le tiers et les Bénéficiaires et que le choix du tiers ainsi que les conditions de mise à disposition de tout ou partie des Résultats de l'opération réalisée par les Bénéficiaires à la date de la reprise ainsi envisagée, préservent raisonnablement les intérêts des Bénéficiaires.

4.2.3 : Droits antérieurs

Si les Bénéficiaires estiment devoir utiliser un droit de propriété intellectuelle appartenant à un salarié, fournisseur, sous traitant ou tout autre tiers dans le cadre de la réalisation de l'opération, ils font leur affaire des relations avec le titulaire de ce droit. Ils s'assurent préalablement que l'utilisation de ce droit ne limite en rien les droits conférés à [] par les articles 4.2.1 et 4.2.2 ci-dessus.



4.3 : Valorisation de l'opération

Les Bénéficiaires s'engagent à valoriser les Résultats de l'opération au plan scientifique, technique et commercial par sa promotion ou sa mise en œuvre. Les Bénéficiaires s'engagent à en informer [] Un rapport sera adressé à cet effet à [] au plus tard dans un délai de 2 ans suivant la réalisation de l'opération.

En cas d'échec ou d'absence de la valorisation scientifique, technique ou commerciale des Résultats de l'opération ainsi aidée dans le délai susvisé, les Bénéficiaires ne pourront s'opposer sauf justes motifs à la reprise par [] ou par un tiers présenté par elle des Résultats, ni à la concession de licence d'exploitation pour les brevets en découlant.

Dans ce cas, les modalités de cette reprise feront l'objet d'une négociation entre les Bénéficiaires et [] ou entre les Bénéficiaires et le tiers présenté par elle en vue de la conclusion d'un accord qui devra préciser notamment les conditions financières de cette cession ou de cette licence d'exploitation commerciale.

Dans cette deuxième hypothèse (reprise par un tiers), [] pourra désigner un expert pour aider aux négociations et à la conclusion de cet accord.

ARTICLE 5 – RESILIATION - REPETITION

En cas de manquement des Bénéficiaires à tout ou partie de leurs obligations au titre de la présente convention pendant le délai de réalisation de l'opération défini en 2.2 ci-dessus, [] se réserve la possibilité de résilier celle-ci, sans indemnité pour les Bénéficiaires, après mise en demeure par lettre recommandée restée sans effet pendant quinze jours à compter de sa date d'envoi.

En cas de non respect du délai mentionné à l'article 2.2 ci-dessus pour la remise à [] du compte-rendu final, la présente convention sera résiliée dans tous ses droits et effets à compter de la date à laquelle devait être remis ledit compte-rendu à [] sans indemnité pour les Bénéficiaires.

Dans tous les cas de résiliation définis ci-dessus, les Bénéficiaires ne pourront plus dès lors prétendre à un quelconque versement de [] Il est de plus convenu que les versements déjà effectués par [] aux Bénéficiaires par application des taux de l'aide définis en 3.1.1.a, 3.1.1.b, 3.1.1.c, 3.1.2.a, 3.1.2.b et 3.1.2.c ci-dessus leur demeureront acquis si les dépenses effectuées pour l'opération considérée ont été justifiées ou peuvent l'être dans le délai de deux mois à compter de la date de résiliation définie au présent article. Dans l'hypothèse où les dépenses ne peuvent être totalement justifiées dans ce délai, les Bénéficiaires s'engagent à reverser à [] le trop perçu dès réception du titre de recettes correspondant.

Par ailleurs, la totalité des sommes perçues au titre de la présente convention donnera lieu à répétition en cas de déclarations inexactes ou mensongères dont la constatation fait apparaître que leur montant n'a pas été utilisé ou l'a été irrégulièrement au regard du principe défini à l'article 3.6. ci-dessus.

ARTICLE 6 – AUTRES DISPOSITIONS

Les Bénéficiaires s'engagent pendant la durée de validité de la convention définie à l'article 10 ci-dessus à tenir [] informée de toute modification substantielle l'affectant ainsi que tout projet tendant à lui substituer une autre société pour tout ou partie des obligations résultant de la présente convention, [] se réservant le droit de revoir cette même convention en conséquence.

Par ailleurs, en cas de fusion, cession ou apports partiels d'actifs, modifications de la répartition du capital des Bénéficiaires conduisant à céder à une autre société française ou étrangère tout ou partie du savoir-faire et des droits de propriété industrielle en tous pays et pour toutes applications sur les résultats de l'opération aidée, [] se réserve le droit de résilier la présente convention et d'exiger le reversement total ou partiel de l'aide.



Les Bénéficiaires s'engagent à faire immédiatement connaître à toute aide publique qu'ils auraient sollicitée ou reçue, solliciteraient ou recevraient pour la réalisation de l'opération, objet de la présente convention.

Les Bénéficiaires s'engagent à consulter par écrit préalablement à toute promotion de l'opération aidée, par voie de publicité, quel qu'en soit le support. jugera alors de l'opportunité d'apposer sur ce support la formule rédigée comme suit : " opération réalisée avec l'aide financière de assortie le cas échéant de son logo.

Les Bénéficiaires s'engagent à demander par écrit , en cas de diffusion du compte-rendu final, si elle désire le préfacier ou y inclure des conclusions.

Tous les travaux exécutés dans le cadre de la présente convention le sont sous la seule responsabilité des Bénéficiaires qui font leur affaire de tous les risques auxquels pourraient être exposés les personnels et matériels affectés à la réalisation de l'opération ainsi envisagée.

ARTICLE 7 - DIFFERENDS ET LITIGES

En cas de contestations, litiges ou autres différends éventuels sur l'interprétation ou l'exécution de la présente convention, les parties s'efforceront de parvenir à un règlement à l'amiable par voie de conciliation.

Si néanmoins, le désaccord persiste, le litige relèvera alors des tribunaux compétents.

ARTICLE 8 - RESPONSABLES TECHNIQUES RESPECTIFS

a) pour

b) pour les Bénéficiaires

Les parties à la présente convention conviennent de s'informer mutuellement au cas où elles envisageraient de changer leur responsable respectif ainsi désigné.

ARTICLE 9 - LISTE DES ANNEXES

Les annexes énumérées ci-dessous constituent partie intégrante de la présente convention :

- annexe 1 : description technique
- annexe 2 : guide pour la réalisation et la transmission des rapports et compte rendus
- annexe 3 : détail estimatif du montant
- annexe 4 : modèle d'état récapitulatif des dépenses

ARTICLE 10 - VALIDITE

La présente convention entrera en vigueur à la date de sa notification aux Bénéficiaires par Par notification, il faut entendre la date d'envoi par aux Bénéficiaires d'un des exemplaires originaux de la présente convention signée par les parties.

Chaque page doit être paraphée – Merci



Cette même convention demeurera en vigueur jusqu'à la date de paiement effectif du solde par dans les conditions prévues ci-dessus.

Toutefois, les dispositions visées à l'article 4 ci-dessus demeureront en vigueur nonobstant l'échéance de la présente convention.

Fait en cinq exemplaires originaux,



Annexe 2



BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

3 D-4-99

N° 184 du 6 OCTOBRE 1999

3 C.A./22 - D

INSTRUCTION DU 28 SEPTEMBRE 1999

TVA. DROIT A DEDUCTION. PORTEE DES
ARRETS DE LA CJCE « INZO » DU 29 FEVRIER 1996 ET « GHENT COAL TERMINAL »
DU 15 JANVIER 1998

(C.G.I., art. 257-8°-1-d, art. 266-1-c, art. 271, art. 273-2 ; ann. II, art. 210 et art. 221)

NOR : ECO F 99 30023 J

[Bureau D 1]

PRESENTATION

Cette instruction apporte des précisions sur la portée des arrêts « INZO » (aff. C 110/94) du 29 février 1996 et « Ghent Coal Terminal » (aff. C 37/95) du 15 janvier 1998 de la Cour de justice des communautés européennes.

•

La Cour de justice des communautés européennes a précisé la portée du droit à déduction dans deux arrêts rendus respectivement le 29 février 1996 et le 15 janvier 1998.

La première affaire (aff. C 110/94 Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO)/Belgische staat) concerne une société qui avait commandé une étude de rentabilité d'un projet de construction d'une installation de dessalement d'eau, qui avait déduit la TVA afférente à cette dépense mais qui, au vu des résultats de l'étude, avait renoncé à son projet et avait été mise en liquidation sans avoir réalisé d'opérations imposables.

La seconde affaire (aff. C 37/95 Ghent Coal Terminal NV/Belgische Staat) concerne quant à elle, une société qui avait acquis des terrains afin de construire des installations portuaires et avait déduit la TVA afférente aux investissements qu'elle y avait entrepris (terminal charbonnier...) mais qui avait été contrainte par la municipalité concernée d'échanger ces terrains contre d'autres, avant même que ses investissements aient contribué à la réalisation d'opérations



taxées.

La présente instruction a pour objet de commenter ces décisions de la Cour de justice.

A. RAPPELS

1. Selon la jurisprudence tant communautaire qu'interne et une doctrine constante de l'administration, les entreprises nouvellement constituées sont réputées commencer leur activité au regard de la TVA dès lors qu'elles manifestent, par une déclaration d'existence et par l'acquisition de biens et services nécessaires aux besoins de l'exploitation, l'intention d'effectuer des opérations situées dans le champ d'application de cet impôt, même si aucune vente ou prestation n'a encore été effectuée à la date de dépôt de la déclaration en question (CJCE, Affaire 268/83, arrêt du 14 février 1985 X... ; DB 3 D 181 n° [2](#)).
2. A partir de leur inscription au fichier des redevables professionnels, les entreprises qui ont pour objet de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction peuvent, dans les conditions de droit commun, imputer ou obtenir le remboursement de la TVA qui leur est facturée au titre des frais préparatoires au lancement de l'activité économique projetée puis, bien entendu, au titre des dépenses exposées pour les besoins de l'exploitation courante.
3. En revanche, aucun droit à déduction ne peut être accordé au titre des dépenses qui, le cas échéant, ont initialement fait l'objet d'une utilisation à des fins privées ou pour les besoins d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA, (CJCE, aff. C 97/90, arrêt X... du 11 juillet 1991, point 15 ; DB 3 D 183, n° [2 à 4](#)).

B. PRINCIPES POSES PAR LA CJCE DANS LES ARRETS INZO ET GHENT COAL TERMINAL

1. Si l'administration fiscale a admis la qualité d'assujetti à la TVA d'une société qui a déclaré son intention de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables, elle ne peut pas, sauf en cas de situations frauduleuses ou abusives, lui retirer cette qualité de manière rétroactive lorsque la société concernée renonce finalement à réaliser de telles opérations (affaire INZO).
2. De même, le droit à déduction de la taxe afférente à des biens et services destinés à être utilisés dans le cadre d'opérations ouvrant droit à déduction n'est pas, dans son principe, remis en cause lorsque, en raison de circonstances étrangères à sa volonté, l'assujetti ne fait, en définitive, pas usage de ces biens et services pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction (affaire Ghent Coal Terminal).
3. Il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir qu'il répond aux conditions pour en bénéficier et, notamment, de prouver qu'il remplit les critères pour être considéré comme un assujetti. L'administration est en droit d'exiger que l'intention déclarée de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables soit confirmée par des éléments objectifs fournis par le contribuable (arrêt X... précité, arrêt INZO précité et arrêt du 26 septembre 1996, aff. C 230/94 X...).
4. Par ailleurs, dans les cas exposés aux points 1 et 2 ci-dessus, la déduction initialement opérée fait l'objet des régularisations prévues par la sixième directive TVA (arrêt Ghent Coal Terminal précité).

C. PORTEE DE CES PRINCIPES



I. Cas des entreprises qui ne concrétisent pas leur intention déclarée de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction

1. La doctrine administrative, selon laquelle une entreprise était susceptible de perdre rétroactivement sa qualité d'assujetti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction, est **rapportée**.

Si une entreprise ne concrétisait pas son intention de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction dans un délai normal, fixé à titre de règle pratique à deux ans, elle était tenue de reverser l'intégralité de la taxe dont elle avait initialement obtenu le remboursement (cf. DB 3 D 1321 n° 19).

L'entreprise concernée perdait ainsi la qualité d'assujetti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction qui lui avait été reconnue sous la condition résolutoire que de telles opérations soient réalisées dans un délai de deux ans.

2. Désormais, les règles suivantes sont applicables.

a) Lors de la création de l'entreprise

En application de la jurisprudence INZO, la qualité d'assujetti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction est reconnue à une entreprise lorsque deux conditions cumulatives sont remplies :

- l'entreprise déclare son intention de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction ;
- l'administration estime que cette déclaration est suffisamment étayée par des éléments objectifs.

Conformément aux jurisprudences INZO, X... et Y... précitées, l'administration est en droit de demander à l'entreprise nouvellement créée de lui fournir des éléments d'information précis permettant de justifier qu'elle remplit les critères pour être considérée comme un assujetti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction.

A titre de règle pratique et afin de ne pas alourdir les obligations à la charge des entreprises lors de leur création, la production d'informations détaillées ne sera pas systématiquement exigée.

Sous réserve de l'exercice par l'administration du droit de contrôle prévu à l'article L. 10 du livre des procédures fiscales, la sincérité de l'intention de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction pourra, en effet, être présumée dès lors qu'une déclaration d'existence aura été souscrite par l'entreprise auprès du centre de formalités des entreprises compétent ou du greffe du tribunal de commerce¹. Les critères objectifs permettant d'étayer la sincérité et la pérennité de cette intention seront alors examinés par les services à l'occasion de l'instruction des demandes de remboursement de crédits de TVA déposées par les entreprises concernées ou des contrôles sur pièces ou sur place qui seront effectués.

Bien entendu, une procédure de contrôle pourra être engagée à très brève échéance si le service dispose d'éléments le conduisant à émettre des doutes quant à la réalité ou au caractère durable de l'intention de l'entreprise de réaliser effectivement des opérations ouvrant droit à déduction.

b) Lors du dépôt de demandes de remboursement de crédits de TVA

L'instruction de ces demandes doit permettre de recueillir des informations de nature à confirmer le sérieux de l'intention, déclarée par l'entreprise, de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction.

A titre d'exemples de telles informations, peuvent être cités : l'acquisition de moyens d'exploitation propres à la réalisation des opérations projetées, l'embauche de salariés, la réalisation d'une étude de marché, le fait d'effectuer des dépenses de publicité, l'ouverture d'un compte bancaire professionnel, l'accomplissement de stages professionnels par le déclarant, la souscription d'un contrat d'assurance spécifique à l'activité envisagée...

A défaut d'éléments susceptibles de conforter l'intention déclarée par l'entreprise, le remboursement de crédits de TVA ne peut qu'être refusé.

Dans l'hypothèse d'une situation frauduleuse ou abusive (fausses déclarations, par exemple, en vue de récupérer la TVA grevant des biens destinés à entrer dans le patrimoine privé du déclarant), le refus de rembourser est total : le principe même du droit à déduction est remis en



cause (article 271 du code général des impôts) dès lors que, dans cette situation, l'entreprise nouvelle se voit, en application de la jurisprudence « INZO », retirer rétroactivement la qualité d'assujetti à la TVA.

Lorsque les éléments recueillis par le service permettent de confirmer que l'entreprise a déclaré de bonne foi son intention de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction mais font également apparaître qu'à compter d'une date postérieure à sa déclaration d'intention, elle a cessé d'effectuer des actes de nature à permettre la réalisation de telles opérations, sans pour autant avoir déclaré sa cessation d'activité (cf. c ci-dessous), le refus de rembourser est partiel : la TVA dont le droit à déduction a pris naissance à compter de la date à laquelle l'entreprise a perdu la qualité d'assujetti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction ne peut pas être remboursée (art. 271 précité) et le service doit réduire le montant du crédit restant du montant des régularisations qui sont, le cas échéant, exigibles (cf. c ci-dessous).

c) Lors de la perte de la qualité d'assujetti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction

- L'obligation de déclarer la perte de la qualité d'assujetti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction.

En application des dispositions des articles 286 du CGI et 36 de son annexe IV, un redevable qui cesse son activité doit en faire la déclaration au service dont il dépend dans un délai de 30 jours. Il doit, par ailleurs, sur le fondement du 1 et du 4 de l'article 287 du code précité souscrire dans le même délai (60 jours pour les entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition) la déclaration de TVA et de taxes assimilées afférente aux opérations réalisées.

A partir du moment où une entreprise sait que, pour un motif quelconque, les dépenses qu'elle a exposées ne donneront pas lieu à des opérations ouvrant droit à déduction, elle dispose donc d'un délai de 30 jours pour déclarer sa cessation d'activité.

L'entreprise est tenue de procéder, sur la déclaration de taxes sur le chiffre d'affaires déposée au titre de cette cessation, aux régularisations décrites ci-dessous, et de verser au Trésor, le cas échéant, la TVA y afférente.

- L'obligation de procéder aux régularisations de la TVA antérieurement déduite.

En application de l'article 271-I-1 du CGI, l'entreprise est tenue de procéder au **versement intégral** de la TVA ayant grevé les biens acquis ou fabriqués et les services utilisés au titre d'une période postérieure à la date de perte de la qualité d'assujetti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction.

Mais, le constat de la cessation d'activité impose également à l'entreprise de procéder aux **régularisations** de la taxe qu'elle a déduite au titre de la période antérieure.

Le mécanisme des régularisations du droit à déduction doit être mis en oeuvre selon les modalités suivantes.

• Pour les biens immeubles constituant des immobilisations

Les biens de cette nature acquis ou construits avant la date de perte de la qualité d'assujetti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction doivent faire l'objet des régularisations prévues à l'article 210-I de l'annexe II au code général des impôts (BOI 3 CA 94, n° 185).

Le reversement est égal au montant de la TVA antérieurement déduite diminué d'un vingtième² par année ou fraction d'année écoulée depuis la date à laquelle l'immeuble a été acquis ou achevé.

• Pour les biens meubles d'investissement ainsi que pour les biens meubles et immeubles ne constituant pas des immobilisations

En application des dispositions de l'article 257-8°-1-d du code général des impôts, doit faire l'objet d'une livraison à soi-même (LASM) la détention de biens par un assujetti (ou ses ayants-droit) en cas de cessation de son activité économique taxable, lorsque ces biens ont ouvert droit à déduction totale ou partielle.

La base d'imposition de la LASM correspond à la valeur d'achat ou au prix de revient des biens concernés, appréciés le jour de l'événement qui justifie la taxation de la LASM (CGI, art. 266-1-c, BOI 3 CA 94, n° 188).

En revanche, pour les biens ne constituant pas des immobilisations qui ont donné lieu à déduction de la TVA mais qui, le cas échéant, ont été utilisés pour les besoins d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction, un reversement intégral de la TVA initialement déduite est exigé sur le fondement des articles 271-III du CGI et 221-1 de son annexe II.

• Pour les services

Si des services ayant donné lieu à déduction de la TVA ont été utilisés pour les besoins



d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction, le reversement intégral de la TVA ainsi déduite est exigible sur le fondement des articles 271-III du CGI et 221-1 de son annexe II.

II. Cas particulier des entreprises nouvelles chargées de mener un programme de recherche

1. Dans certains domaines, la mise au point de nouveaux produits nécessite d'importants travaux de recherche et de développement dont l'exécution est confiée à des entreprises spécialement créées à cet effet.

Ces travaux peuvent s'étaler sur une longue période.

Corrélativement, le début de l'exploitation industrielle et commerciale, par l'entreprise nouvellement constituée, des produits élaborés dans le cadre du programme de recherche est fixé à une date qui peut être lointaine.

2. Pour autant, conformément à la jurisprudence de la CJCE, les entreprises placées dans cette situation sont autorisées à déduire, dans les conditions de droit commun, la TVA grevant leurs dépenses de recherche dès lors que l'administration leur a reconnu la qualité d'assujetti appelé à réaliser des opérations ouvrant droit à déduction.

Il est donc nécessaire qu'un ensemble d'éléments objectifs soit régulièrement communiqué à l'administration afin de confirmer le sérieux du projet et la pérennité de l'intention de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction.

En cas de difficultés, les services en charge des dossiers concernant ces entreprises pourront prendre l'attache de la direction de la législation fiscale, bureau D1.

III. Règles applicables aux dépenses qui, en raison de circonstances étrangères à la volonté de l'assujetti, ne sont pas utilisées pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction

Ces règles ne sont pas modifiées.

Ainsi, il n'y a pas matière à régularisation :

- en cas de destruction d'un immeuble (DB 3 D 1411 n° 21) ;
- en cas de vol ou de destruction justifié d'un bien meuble (CGI, annexe II, art. 210 III, art. 221-3 et 221-4 ; BOI 3 CA 94 n° 187).

S'agissant des immeubles constituant des immobilisations, les autres cas d'absence d'utilisation pour les besoins d'opérations ouvrant droit à déduction donnent, en revanche, lieu à régularisations sur le fondement de l'article 210-I de l'annexe II au CGI.

De même, les régularisations prévues au II de ce même article 210 trouvent à s'appliquer aux biens meubles constituant des immobilisations en cas de disparition non justifiée ou en cas de suppression, dans le secteur d'activité concerné, des opérations ouvrant droit à déduction (par l'application d'une nouvelle exonération ou par la remise en cause d'une faculté d'option pour la taxation).

Pour ce qui concerne, enfin, les biens autres qu'immobilisations et les services, le reversement intégral de la TVA initialement déduite est exigé, sur le fondement des articles 271-III du CGI et 221-1 de son annexe II, en cas de disparition non justifiée (pour les biens) ou en cas d'utilisation pour les besoins d'opérations n'ouvrant finalement pas droit à déduction.

D. ENTREE EN VIGUEUR



Cette instruction s'applique à toute demande introduite dans les délais qui tend à obtenir la déduction ou le remboursement de la taxe ainsi qu'aux contrôles et litiges en cours.

Annoter : [3 D 171](#)

3 D 1321 n° [19](#)

Le Directeur de la législation fiscale

Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN

1 Toutefois, dans le cas d'une personne morale qui déclare se constituer sans activité, cette présomption ne pourra jouer qu'à compter du moment où cette entreprise aura précisé qu'elle entend effectivement exercer une activité, en modifiant auprès du CFE ou du greffe sa déclaration d'existence initiale.

2 Un dixième pour les immeubles livrés, acquis ou apportés avant le 1er janvier 1996 (cf. BOI [3 D-1-96](#)).