

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

3 A-4-08

N° 63 du 13 JUIN 2008

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE. ACTIVITÉS D'ENSEIGNEMENT, DE FORMATION ET DE RECHERCHE.

(C.G.I., art. 256, 256 B, 261-4-4° et 271)

NOR : ECE L 08 30011 J

Bureau D 1

P R E S E N T A T I O N

La présente instruction a pour objet d'apporter des précisions sur les règles applicables en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) aux opérations réalisées par les établissements et organismes publics qui se livrent à des activités d'enseignement, de formation et de recherche, à la lumière des évolutions récentes des principes régissant la taxation des subventions et le droit à déduction de la TVA.

•

I. Activités de recherche et champ d'application de la TVA

1. Conformément aux dispositions des articles 256, 256 A et 256 B du code général des impôts (CGI), les activités de recherche fondamentale ou appliquée effectuées par des organismes qu'ils soient publics ou privés constituent des activités économiques qui entrent dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)¹.

2. Ainsi, les travaux d'études et de recherche sont imposables à la TVA lorsque ceux-ci se traduisent par la réalisation d'une prestation de services ou d'une livraison de biens directe au profit d'un tiers, y compris d'un autre organisme public juridiquement distinct (établissement public, autres collectivités publiques) et que celui-ci verse en contrepartie de cette opération une rémunération, sous quelque forme que ce soit. Doivent en conséquence être soumises à la TVA toutes les sommes qui, quelle que soit la qualification qui leur est conférée par les parties, constituent dans les faits la contrepartie d'une opération de recherche individualisée effectuée au profit de la partie versante.

3. Cette qualification concerne notamment :

- les conventions portant une clause ayant pour objet le transfert de la propriété du résultat de l'opération de recherche au profit de la partie versante et permettant à celle-ci de les exploiter commercialement ;

- les abandons d'avances remboursables en cas de succès si la décision d'abandon donne le droit à la personne qui a octroyé les fonds d'utiliser le résultat des recherches effectuées dans le cadre du programme au titre duquel l'aide a été initialement consentie.

4. L'existence d'une convention entre la partie versante et la partie réalisant l'opération de recherche ne saurait entraîner à elle seule l'imposition systématique des sommes dont ce contrat prévoit le versement car seules sont imposables les sommes versées en contrepartie de la réalisation par le bénéficiaire d'une opération individualisée au profit de la partie versante.

5. Lorsqu'une convention prévoit le versement d'une somme au profit d'un établissement de recherche en vue de financer un de ses programmes de recherche, la simple obligation conventionnelle pour ce dernier de fournir à la partie versante des comptes-rendus destinés à permettre le contrôle de l'utilisation des fonds attribués ou des rapports d'avancement des travaux ne suffit également pas à caractériser l'existence d'un service individualisé entraînant l'imposition des sommes versées.

6. Par ailleurs, il est rappelé que les activités de formation initiale et continue prévues à l'article L123-3 du code de l'éducation constituent des activités économiques situées dans le champ d'application de la TVA. L'instruction n° 02-027-M9 du 27 mars 2002 publiée au Bulletin Officiel de la Comptabilité Publique précise, dans une fiche annexée, « les universités et les autres établissements publics d'enseignement supérieur effectuent exclusivement des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, certaines étant effectivement imposées à la TVA, les autres étant exonérées ». Ces activités sont susceptibles, le cas échéant, de bénéficier de l'exonération prévue par les dispositions de l'article 261.4.4° a. du CGI. Il en est ainsi des activités de formation réalisées par les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP).

7. Précision :

Dans les faits, certains établissements exploitent un musée, un monument historique. De telles activités sont considérées comme éducatives et culturelles lorsqu'elles sont exercées par une personne morale de droit public. Il s'agit alors d'activités au titre desquelles les établissements n'agissent pas, au sens des dispositions de l'article 256 B du CGI, en tant qu'assujetti à la TVA et il convient de regarder de telles activités comme placées en dehors du champ d'application de cet impôt². Par suite, les recettes provenant des droits d'entrée et celles qui peuvent y être assimilées (locations d'audio-guides, droits de réservation réclamés aux groupes de visiteurs, droits perçus pour photographe, filmer ou reproduire les collections ou objets exposés) échappent à la TVA³.

¹ Voir en ce sens la documentation administrative 3A 1155 n° 4. Ces principes concernent tous les organismes quel que soit leur statut juridique, notamment, les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), les établissements publics scientifiques et techniques (EPST), les établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC). Dans la présente instruction, ces organismes sont désignés sous le terme « établissements ».

² Cf. documentation administrative, série 3 A-121, n° 17 et 3 A-3141, n° 26 et suivants.

³ En revanche, les activités accessoires qui sont exercées parallèlement à l'exploitation d'un musée ou d'un monument historique sont imposables à la TVA (exemple : locations de salles aménagées, exploitation d'un bar ou d'une buvette, services de restauration, vente de cartes postales, photographies, reproduction, moulages, livres...).

Le cas échéant, peuvent également être situées en dehors du champ d'application de la TVA, l'exploitation d'un parc botanique ou zoologique ou encore d'une crèche (cf : l'instruction administrative publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-4-07, point n°4). Il convient néanmoins de raisonner au cas par cas et de se reporter, le cas échéant, à la documentation administrative, série 3 A-121, n° 8, 13 et 19.

II. Régime des subventions perçues par les organismes publics de recherche

8. Les subventions qui constituent la contrepartie d'une opération imposable réalisée par son bénéficiaire au profit de la partie versante sont soumises à la TVA dans les conditions visées au I ci-dessus. De même, les subventions qui viennent compléter le prix d'une prestation de recherche doivent également être soumises à la TVA par leur bénéficiaire.

9. Pour être qualifiée de subvention complément de prix, une somme doit remplir les conditions cumulatives exposées aux points 3 à 9 de l'instruction administrative publiée au bulletin officiel des impôts (BOI) le 16 juin 2006 sous la référence 3-A-7-06 et auxquels il conviendra de se reporter.

En revanche, à défaut de remplir les conditions mentionnées aux points 8 et 9 ci-dessus, les subventions qui, au moment de leur versement, sont allouées pour le financement d'un bien d'investissement déterminé, les subventions destinées à couvrir de simples charges de fonctionnement ou à équilibrer un budget, ne sont jamais soumises à la TVA⁴.

Il est rappelé que les virements internes qui sont effectués au sein d'une même entité juridique ne peuvent également pas être regardés comme des subventions susceptibles, le cas échéant, d'être soumises à la TVA.

III. Droits à déduction

10. Depuis le 1^{er} janvier 2008, date d'entrée en vigueur des dispositions du décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 relatif aux modalités de déduction de TVA⁵, le nouvel article 205 de l'annexe II au CGI précise que la TVA grevant un bien ou un service qu'un assujetti à cette taxe acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible à proportion de son coefficient de déduction, ce coefficient étant lui-même égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission.

11. Dans le cadre de cette nouvelle formulation, les dépenses supportées par les établissements pour réaliser exclusivement leurs activités économiques placées dans le champ de la TVA (activités de recherche, y compris lorsque la valorisation économique des résultats n'est prévue qu'à terme ; activités de formation, enseignement supérieur, mise à disposition à titre onéreux de locaux aménagés ou, après exercice de l'option figurant à l'article 260-2° du CGI, de locaux nus à usage professionnel) doivent se voir attribuer un coefficient d'assujettissement égal à l'unité.

12. A l'inverse, lorsque les dépenses ne sont pas supportées pour réaliser de telles activités, le coefficient d'assujettissement est égal à zéro. Il en est notamment ainsi lorsque la dépense est supportée pour réaliser exclusivement des activités ou des opérations mentionnées au point 7 de la présente instruction.

Enfin, lorsque la dépense est utilisée à la fois pour réaliser des activités situées dans le champ d'application de la TVA et des activités situées en dehors de son champ, le coefficient d'assujettissement doit être déterminé sous la responsabilité de l'établissement de façon à traduire la proportion d'utilisation réelle de la dépense pour la réalisation d'opérations imposables.

Il est rappelé qu'en principe, l'établissement doit calculer un coefficient d'assujettissement pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Toutefois, conformément au 1° du 1 du V de l'article 206 de l'annexe II au CGI, il peut, par année civile, sans formalité préalable et sous réserve d'être en mesure d'en justifier, retenir pour l'ensemble des biens et des services utilisés à la fois pour des opérations imposables et pour des opérations non-imposables, un coefficient d'assujettissement unique.

⁴ Instruction publiée au BOI le 27 janvier 2006 sous la référence 3-D-1-06.

⁵ Ce décret a été commenté par une instruction publiée au BOI le 9 mai 2007 sous la référence 3-D-1-07.

13. S'agissant du coefficient de taxation, il est égal à l'unité lorsque la dépense en cause est utilisée pour réaliser des opérations qui toutes ouvrent droit à déduction (prestations d'études et de recherche, mise à disposition à titre onéreux de locaux aménagés ou, après exercice de l'option figurant à l'article 260-2° du CGI, de locaux nus à usage professionnel). A l'inverse, ce coefficient est nul lorsque la dépense concernée est utilisée pour réaliser des opérations n'ouvrant pas droit à déduction (prestations de formations initiale et continue ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées visées à l'article 261.4.4° du CGI). Le coefficient de taxation est également nul lorsque la dépense en cause s'est vue attribuer un coefficient d'assujettissement égal à zéro (il en est ainsi si la dépense n'est pas utilisée pour les besoins d'une activité économique située dans le champ d'application de la TVA - voir les points 7 et 11 ci-dessus).

14. Lorsque la dépense concourt à des opérations imposables qui toutes n'ouvrent pas droit à déduction, son coefficient de taxation est déterminé de manière forfaitaire. Il est égal au rapport défini à l'article 206.III.3.1° de l'annexe II au CGI⁶. Ce rapport correspond au « prorata de déduction » précédemment prévu à l'ancien article 212 de l'annexe II au CGI, et est égal au rapport entre, d'une part au numérateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction (travaux de recherche et prestations d'études réalisés en contrepartie d'une rémunération, locations de locaux aménagés à usage professionnel) y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations, et d'autre part au dénominateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires, qu'il soit taxé ou exonéré. Ce prorata ne prend désormais plus en compte à son dénominateur les subventions non imposables. De la sorte, dans toutes les situations, la perception de subventions non imposables par un établissement est désormais sans incidence sur l'exercice de ses droits à déduction de la TVA.

15. Il résulte de ces nouvelles règles, que les établissements, à l'instar des assujettis qui sont amenés, au sein de leurs activités économiques, à réaliser des opérations qui ouvrent droit à déduction et des opérations exonérées sans droit à déduction, doivent désormais calculer le coefficient de taxation forfaitaire applicable à leurs « dépenses mixtes⁷ » sans tenir compte des subventions non imposables dont ils ont bénéficié.

16. Précisions :

- Il est rappelé qu'il résulte des principes dégagés par le juge communautaire que le droit à déduction de la taxe afférente à une dépense naît dès lors qu'il existe un lien direct et immédiat entre la dépense et une ou plusieurs opérations imposables d'aval ouvrant droit à déduction ou, à défaut d'un tel lien, lorsque cette dépense entretient un tel lien avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti. A cet égard, le fait que la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction soit simplement projetée par l'assujetti ne constitue pas un obstacle à la naissance du droit à déduction qui, une fois né, est définitivement acquis pour celui-ci⁸. En matière d'activité de recherche, il convient donc de s'attacher à la potentialité de la réalisation effective de telles opérations imposables ouvrant droit à déduction⁹ et non à celle de l'échec du projet de recherche, échec qui plane au demeurant sur toute démarche économique.

Par ailleurs, dans l'hypothèse où une dépense n'est plus utilisée pour la réalisation des activités imposables de l'assujetti, celui-ci doit régulariser le droit à déduction ainsi exercé. Lorsque la dépense concerne un immeuble immobilisé il convient de procéder à une régularisation globale fondée sur l'article 207-III.1.5° de l'annexe II au CGI ; lorsque la dépense concerne un bien mobilier d'investissement ou un élément de stock, il convient de procéder à la taxation d'une livraison à soi-même (article 257-8°-1-a du CGI). Enfin, lorsque la dépense concerne un service qui a été acquis par l'entreprise mais qui n'a pas été consommé, il convient de reverser l'intégralité de la taxe déduite (CGI, annexe II, article 207.VI.2°).

- Lorsqu'un établissement a constitué des secteurs d'activités en application de l'article 209 de l'annexe II au CGI, le chiffre d'affaires à retenir pour calculer le coefficient de taxation forfaitaire est celui du ou des secteurs pour lesquels le bien ou le service est utilisé.

- Le recours par un établissement à la faculté prévue à l'article 206.V.1.2° de retenir un coefficient de taxation unique pour l'ensemble de ses biens et services ne saurait faire échec à la constitution, le cas échéant, de secteurs distincts.

⁶ Les assujettis ont également la possibilité d'appliquer ce coefficient de taxation forfaitaire à l'ensemble de leurs dépenses (CGI, annexe II, article 206-V.2°).

⁷ Il s'agit ici des dépenses utilisées à la fois pour réaliser des opérations imposables ouvrant droit à déduction et des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction.

⁸ On pourra se reporter utilement aux développements figurant dans l'instruction publiée au BOI le 6 octobre 1999 sous la référence 3 D-4-99.

⁹ Valorisation des résultats issus de la recherche, fourniture d'études ou d'analyses, vente de publications...

- Ceux des EPSCP qui ont constitué un service d'activités industrielles et commerciales (SAIC) mentionné aux articles L.711-1 et L714-1 du code de l'éducation conservent la faculté de déterminer, pour les dépenses du SAIC utilisées pour réaliser des opérations imposables qui n'ouvrent pas toutes droit à déduction, un coefficient de taxation forfaitaire fondé sur des critères physiques, selon les modalités décrites dans l'instruction n°02-027-M9 du 27 mars 2002 publiée au bulletin officiel de la comptabilité publique.

17. Enfin, il est rappelé que le coefficient de taxation appliqué à une dépense supportée par l'assujetti est en principe arrêté définitivement au plus tard le 25 avril de l'année suivante (CGI, annexe II, article 206-IV.2). En principe, une régularisation doit être effectuée quelle que soit l'importance de l'écart entre le coefficient de taxation provisoirement appliqué en cours d'année et le coefficient de taxation définitif de l'année considérée. Toutefois, comme par le passé¹⁰, il est admis de ne pas exiger cette régularisation des établissements publics administratifs de l'Etat lorsque l'écart entre ces deux coefficients n'excède pas un dixième en valeur absolue.

IV. Entrée en vigueur

18. Les commentaires formulés dans cette instruction revêtent un caractère interprétatif sans préjudice toutefois de la garantie prévue à l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.

DB liée : 3 D-1722, 3 A-1155, 3 A-121.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

¹⁰ Voir documentation administrative de base 3-D-1711 n° 52.