

Guide du formateur



Formation ponctuelle – Juin/Juillet 2006

Sommaire



- Rappels et nouveautés

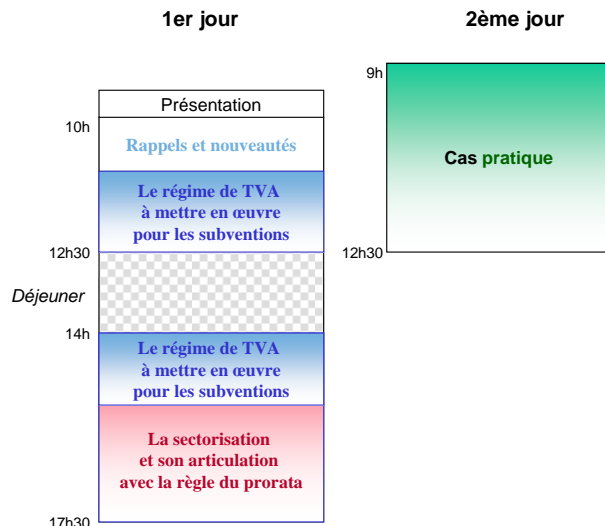


- Le régime de TVA à mettre en œuvre pour les subventions



- La sectorisation et son articulation avec la règle du prorata

Planning de la session



1) Présenter le découpage de la session (schéma).

2) Expliquer les principes de présentation :

Le diaporama présente les rappels et les nouveautés au regard des règles de TVA applicables pour les subventions et les droits à déduction. Pour faciliter leur compréhension, nous donnerons autant que possible des **exemples concrets** d'application dans le cadre de la gestion et du fonctionnement des établissements.

Dans le même objectif, la présentation sera ponctuée par des **exercices** permettant d'appliquer, dans un cas réel lié au domaine d'activité des Établissements, les principes venant d'être présentés.

Il y a 2 types d'exercices :

- l'exercice de **fin de séquence** qui demande d'appliquer l'ensemble des notions vues dans cette séquence ;
- **le cas pratique** *in fine* de fin de formation portant sur un cas d'école de construction d'un budget.

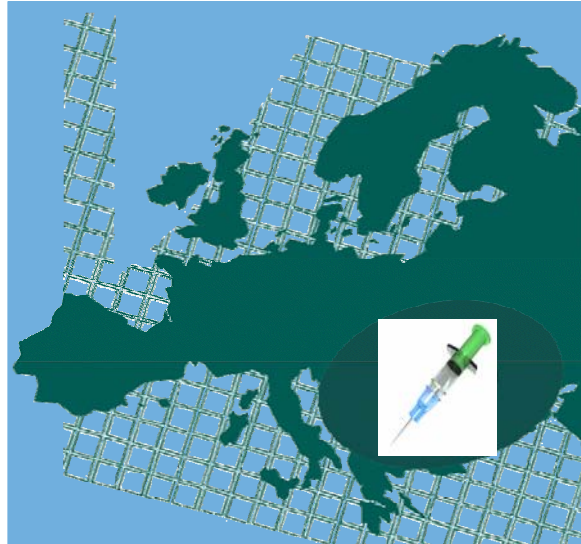
Ces exercices vont permettre de déceler les notions mal comprises et qui, le cas échéant, pourront de nouveau être expliquées.

Mais il ne faut pas hésiter à interrompre la présentation et demander des explications complémentaires si des points semblent difficiles à comprendre.

Bref rappel : ce qu'est la TVA

La TVA se définit comme un **impôt**

- sur la consommation,
- réel,
- indirect,
- reposant sur le mécanisme des paiements fractionnés,
- neutre dans les circuits économiques.



Sur la consommation : impose l'utilisation des ressources = dépense ou consommation finale de biens ou services par des personnes physiques ou morales.

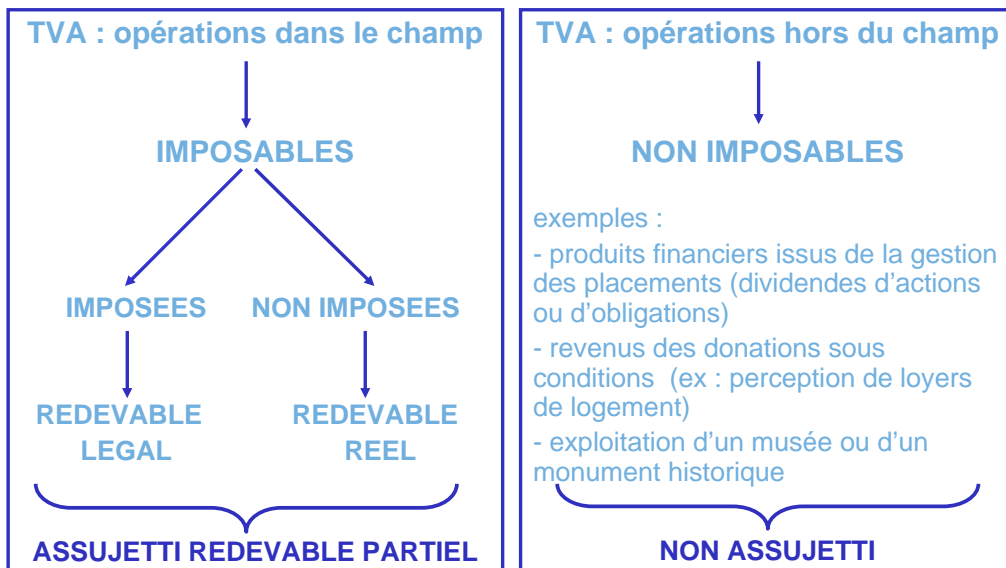
Réel : porte sur les choses, indépendamment de la situation personnelle ou de la qualité du consommateur.

Indirect : la TVA est payée au Trésor, non par le consommateur final (redevable réel) mais par les entreprises qui assurent la production de biens ou la fourniture de services (redevables légaux).

Mécanisme de paiement fractionné : à chaque stade du circuit économique, chaque redevable légal calcule la TVA due (TVA collectée) en déduisant la TVA relative aux dépenses (TVA déductible) et ne verse que la différence.

Neutre : Quel que soit le nombre de transactions intervenant dans un cycle de production, l'impôt est supporté par une seule personne : le consommateur final. Pour les entreprises, l'impôt est neutre.

Les EPSCP, redevables partiels de la TVA : éléments de terminologie



L'exploitation d'un musée ou d'un monument historique par une personne morale de droit public constituer une activité éducative ou culturelle au titre de laquelle cette personne n'est pas considérée comme un assujetti à la TVA en application de l'article 256 B du CGI, transposant en droit interne l'article 4§5 de la 6ème directive.

Ce régime est sous-tendu par le fait que la décision de visiter un musée ou un monument historique déterminé est fondée avant tout sur l'intérêt porté aux oeuvres présentées ou à l'édifice concerné. Dès lors, il ne peut être présumé qu'il n'existe pas de distorsions de concurrence, condition sine qua non posée par l'article 256 B précité pour le non assujettissement.

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

En revanche, les activités dites accessoires exercées parallèlement doivent être soumises à la TVA dans les conditions de droit commun (locations de salles aménagées, exploitation d'un bar ou d'un buvette, vente de cartes postales, de photographies de reproduction, de moulages...).

Nota : l'exploitation d'un parc botanique ou zoologique n'est pas en principe une activité placée hors du champ d'application de la TVA (cf. le dossier publié dans la collection de l'AMUE, p. 29, pouvant être téléchargé sur son site : <http://www.amue.fr/Telecharger/PubliAmue/LaTVAdesEPSCP.pdf>).



Schéma de raisonnement

Le droit à déduction prend-il naissance ?

Oui

Oui, si la dépense exposée se rattache à une **activité économique**, c'est-à-dire si elle est exposée par un **assujetti** accomplissant ce type d'activité.



Le principe

Le droit à déduction prend naissance pour chaque dépense effectuée par un **assujetti** agissant en tant que tel.

- Pour les biens, il n'est pas nécessaire qu'ils soient la **propriété juridique** de l'assujetti.
- Le droit à déduction est de **nature absolue** et ne peut être limité que dans des cas spécifiques.

Absoluité du droit à déduction : se manifeste dans sa durabilité une fois qu'il est né et dans l'impossibilité de le limiter hors les cas spécifiques prévus par la 6ème directive.

Concrètement, **la limitation du droit à déduction signifie** que :

-le droit à déduction peut se traduire seulement par une déduction partielle dans certains cas où il est fait application de la règle du prorata ;

- le droit à déduction peut être exclu :

- en application de la clause – ou clause de *stanstill* –prévue à l'article 17 § 6 de la 6ème directive (en droit interne, traduction à l'article 237 de l'annexe II au CGI par exemple : pas de droit à déduction pour les véhicules conçus pour le transport de personnes ou à usages mixtes) ;

- ou à raison d'une décision du conseil des communautés européennes autorisant un Etat membre à déroger aux principes qui régissent ce droit (6ème directive, art. 27 ; en droit interne, CGI, ann. II, art. 230 : règle dite du « 90-10 ») afin de simplifier la perception de la TVA ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales.

La diapositive n° 10 revient sur le caractère absolu du droit à déduction.



Droit à déduction et qualité d'assujetti

- La naissance du droit à déduction est corrélée au statut d'assujetti.
- Par suite :
 - Les opérations qui ne sont pas situées dans le champ d'application de la TVA sont étrangères au mécanisme de déduction.
 - Toute dépense engagée pour la réalisation d'une activité économique fait naître un droit à déduction au bénéfice de la personne qui l'accomplit de façon indépendante.
 - Le droit à déduction prend également naissance lors de l'engagement de dépenses pour les besoins d'une activité économique seulement **projetée**.
 - Le droit à déduction est né lorsque les dépenses sont exposées postérieurement à la cessation d'une activité économique taxable dans la mesure où ces dépenses constituent indubitablement le prolongement de ladite activité.



La notion de propriété juridique

La notion de propriété juridique est inopérante : le droit à déduction prend naissance même si le bien utilisé n'appartient pas juridiquement à l'assujetti.

- L'assujetti peut disposer d'un bien corporel même s'il n'y a **pas transfert de la propriété juridique** du bien.
- L'assujetti doit **supporter effectivement les dépenses** se rapportant à ce bien.



La notion de propriété juridique est inopérante en matière de TVA dès lors que la sixième directive n'y fait pas expressément référence. Cela a du reste conduit à l'abandon, en droit interne, de la condition dite « de propriété » dont l'administration fiscale française demandait le respect jusqu'au début des années quatre-vingt dix (Réponse Delahais [*préciser 9e législature 1988-1993*] - n° 51933, JOAN du 13 avril 1992, p.1754/1755).

Ce qui est important c'est l'**utilisation économique** pour les besoins d'opérations ouvrant droit à déduction (soumises effectivement à la TVA ou assimilées, c'est-à-dire en général les opérations relevant du commerce extérieur et exonérées de TVA en applications des règles de territorialité).

Dans la situation visée, la déduction de la TVA est donc possible dans la mesure où toutes les conditions de fond et de forme prescrites en ce domaine sont satisfaites.

Nota : Des précisions sont apportées au sujet de la notion de propriété en matière de TVA aux pages 93 et 94 du dossier consacré à cet impôt que l'Agence a publié dans sa collection en 2004.



La nature absolue du droit à déduction

- La qualité d'un assujetti, accordée par l'administration fiscale, ne peut lui être retirée avec effet rétroactif. Le droit à déduction, une fois né, **reste donc acquis** à l'assujetti quel que soit le sort réservé à son activité liée à ce statut.
- Ce droit ne peut être limité que si un texte de la 6ème directive le prévoit expressément.



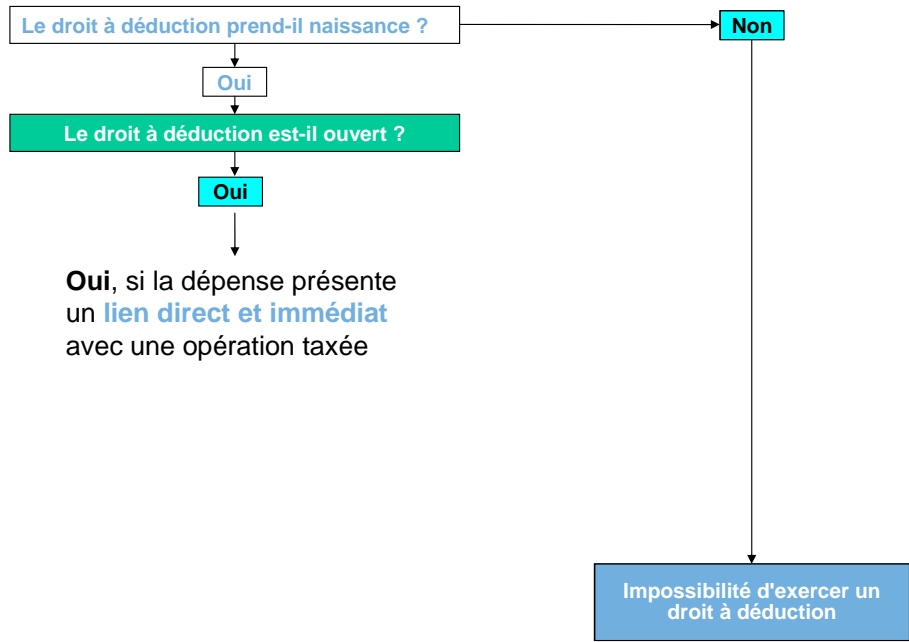
Les assujettis ont l'obligation de justifier, le cas échéant, de la réalité des éléments originels portés à la connaissance de l'administration.



Le statut d'assujetti à la TVA et le mécanisme des déductions étant corrélées, le droit à déduction, une fois né, reste acquis (jurisprudence de la CJCE; cf. P; 94 du dossier que l'Agence a publié dans sa collection et pouvant être téléchargé sur son site : <http://www.amue.fr/Telecharger/PubliAmue/LaTVAdesEPSCP.pdf>) :

- même si le projet d'exercer une activité économique n'est pas concrétisé et que, partant, aucune opération ouvrant droit à déduction n'est finalement réalisée ;
- lorsque l'assujetti n'a pas pu utiliser les biens et services ayant donné lieu à déduction dans le cadre d'opérations taxables en raison de circonstances étrangères à sa volonté ;
- même lorsque l'administration fiscale sait que l'activité économique envisagée qui devait donner lieu à des opérations taxées, ne sera pas exercé.

Schéma de raisonnement





L'ouverture du droit à déduction

Le droit à déduction ne peut être ouvert qu'au titre de biens et services présentant un **lien direct et immédiat** avec des **opérations taxées**.

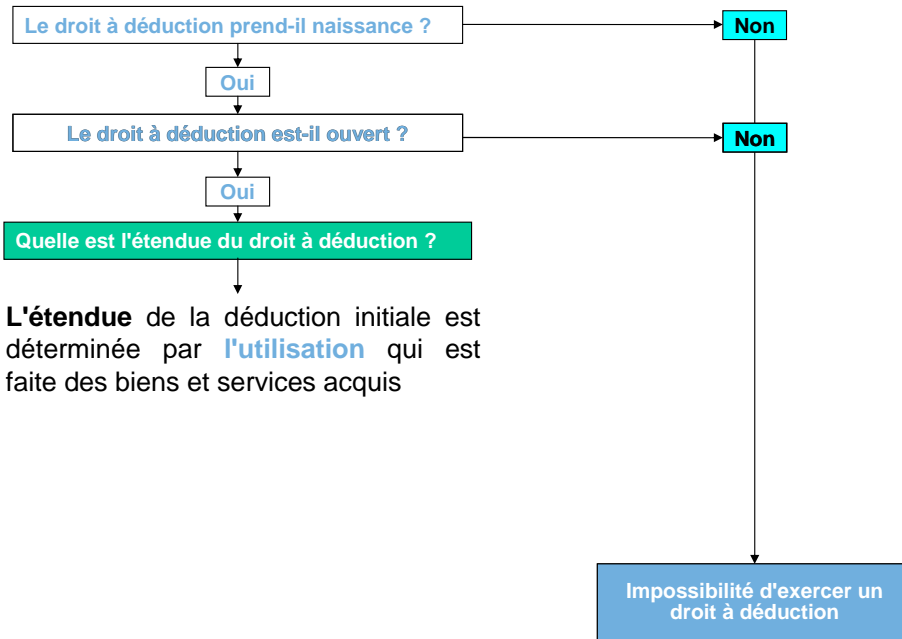
L'ouverture du droit à déduction est totalement indépendante de l'origine des ressources finançant la dépense et des règles de TVA appliquées au titre de ce financement (collecte ou non de la TVA).



Très important. Insister auprès des stagiaires.

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

Droit à déduction : schéma de raisonnement



L'étendue du droit à déduction

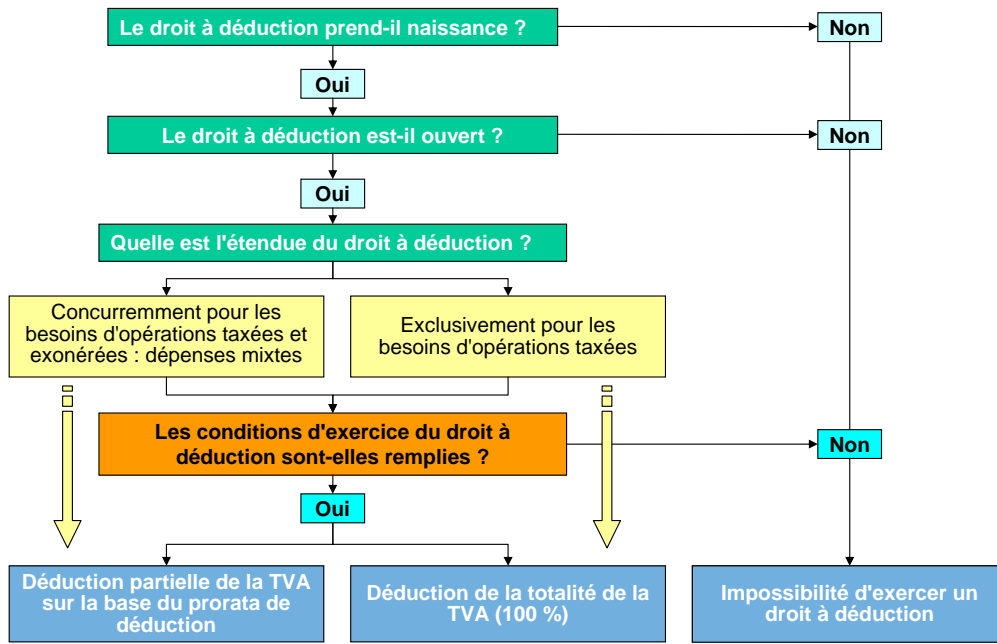
L'étendue des droits à déduction ouverts au titre des dépenses exposées par un assujetti pour les besoins de son activité économique dépend de la **nature des opérations réalisées**.



La déduction de la TVA grevant les biens et services est :

- **intégrale** si ceux-ci sont affectés exclusivement à la réalisation d'**opérations taxées** ou assimilées.
- **partielle** si ceux-ci sont utilisés concurremment pour les besoins d'opérations taxées et d'opérations exonérées (**dépenses mixtes**). Cette situation concerne les redevables partiels.

Schéma de raisonnement général au titre du droit à déduction





Droit à déduction : abandon de la condition financière 1

Cela est clairement énoncé dans une instruction du 27 janvier 2006 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence **3 D-1-06**.



- La **déduction** de la TVA grevant les dépenses supportées par un assujetti redevable **n'est plus subordonnée à la preuve de la répercussion de leur coût dans le prix** de ses opérations ouvrant droit à déduction.
- Il est **présupposé** que les **dépenses** exposées **font partie des coûts des opérations taxées en aval**, c'est-à-dire que celles-ci sont directement et immédiatement liées aux dites opérations.



Consécutivement à un arrêt du 6 octobre 2005 de la CJCE (« *Commission contre République française* », aff. C-243/03), la « **condition financière** » ou « **condition de répercussion** » ne constitue plus une règle à laquelle est subordonné l'exercice du droit à déduction.

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**.

La Cour 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 taxées.**

Nota : 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.



Droit à déduction : abandon de la condition financière 2

Droit fiscal : TVA

Désormais, il convient, pour exercer un droit à déduction, que les dépenses soient de manière **cumulative**:

- **utilisées** pour les besoins d'une opération économique réalisée à titre onéreux (**lien direct et immédiat**);
- **justifiées** par une facture comportant toutes les mentions requises par la réglementation.

Mais

Droit de la concurrence

Nécessité de mettre en place un dispositif de calcul de coûts, prenant en compte l'ensemble des charges

=

Élément déterminant pour un organisme public : lui permet de justifier de sa position au regard des règles de la concurrence.



Il convient de relativiser l'abandon de la condition financière comme condition d'exercice du droit à déduction de la TVA comprise dans le coût d'une dépense.

En effet, si au regard de la TVA, il n'est plus possible de s'arrêter à la détermination du prix des opérations taxées et, partant, de regarder, même à titre de simple règle pratique, si la dotation aux amortissements est prise en compte, il n'en demeure pas moins que les avis rendus par le Conseil de la concurrence concernant des personnes publiques permettent de souligner notamment que pour ce qui concerne leurs activités de nature marchande :

- les règles de la comptabilisation doivent être celles du plan comptable général (en particulier, enregistrement des dotations aux amortissements) ;
- la prise en compte de l'ensemble des coûts directs et indirects nécessaires à la réalisation de l'activité doit servir de base à la tarification.

Il ressort assez nettement de ces avis que la mise en place d'un dispositif de calcul de coûts, prenant en compte l'ensemble des charges, constitue un élément déterminant pour un organisme public en lui permettant de justifier de sa position au regard des règles de la concurrence.

Au demeurant, le conseil d'Etat, dans un avis contentieux du 8 novembre 2000, « Société Jean-Louis Bernard Consultants », indique qu'un établissement public administratif, lorsqu'il intervient sur un marché concurrentiel (en l'espèce en répondant lui-même à un appel d'offre public), n'enfreint pas les règles du droit de la concurrence s'il est en mesure d'établir :

- que le prix qu'il pratique comporte tous ses coûts, directs et indirects ;
- qu'il n'a pas bénéficié, pour déterminer son prix, d'avantages découlant de ses missions de service public ;
- que ses données peuvent être justifiées par des documents probants (en particulier, documents de nature comptable).

Par ailleurs, il est à noter que dans sa proposition de règles de participation pour le 7ème Programme Cadre (7ème PCRDT) de décembre 2005, la Commission européenne promeut le modèle de coût complet, ce qui devrait entraîner la suppression du modèle du coût additionnel.

Ce dernier modèle permet, dans le cadre du 6ème PCRDT, de se faire rembourser par la Commission 100 % de certains coûts considérés comme éligibles. Les coûts indirects ne pouvant être estimés avec précision sont, quant à eux, évalués forfaitairement à 20 % du montant des coûts directs éligibles (hors sous-traitance).



Cas particulier : les frais généraux

- Il s'agit de dépenses qui ne présentent pas un lien direct et immédiat avec une opération taxée déterminée.
- Toutefois, **le droit à déduction peut être exercé dès lors que ces frais participent à l'activité générale d'un EPSCP**. A ce titre, il est présumé que ces dépenses font partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées de l'université.
- En d'autres termes, un droit à déduction est ouvert pour ce qui concerne lesdites dépenses. Pour les EPSCP, redevables partiels, **la déduction de la TVA grevant leur coût s'opère à raison de la règle du prorata**.



Ne pas confondre les frais généraux avec les frais supportés spécifiquement pour la réalisation d'une opération autonome au sens de la TVA.

Dans ce dernier cas, si l'opération n'est pas taxée, aucun droit à déduction de la TVA grevant les frais propres à cette opération ne peut être exercé.



Les dépenses mixtes peuvent être regardées, à l'aune de la jurisprudence dégagée par la Cour de justice des Communautés européennes^[1], comme des **frais généraux** d'une université en ce qu'elles entretiennent un lien direct et immédiat avec l'ensemble de ses activités.

A ce titre, il est présumé que ces dépenses font partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées de l'université (cf. *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.

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).

Nota : 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.

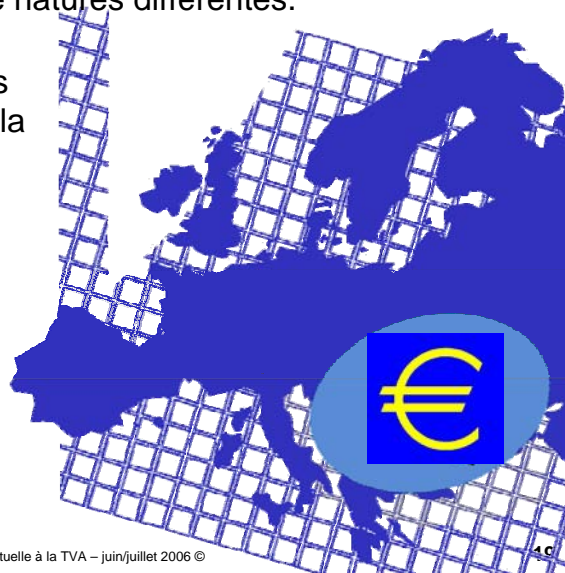
Un autre exemple peut être donné dans l'hypothèse où un distributeur de boissons est installé dans les locaux d'une université. Ce type d'appareil ne pouvant par nature, qu'être rattaché à l'ensemble des activités réalisées par un EPSCP, les dépenses y afférentes constituent des frais généraux.

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.*)

[1] 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.

Les subventions

- Les subventions correspondent à des aides financières d'origine communautaire ou nationale ayant vocation à financer des dépenses de natures différentes.
- Elles sont soumises à des régimes sous-tendus par la qualification qui leur est donnée en la matière. A ce titre, il convient de distinguer :
 - le régime particulier des **subventions d'équipement**,
 - les **autres types de subventions**.



 Agence de Mutualisation des Universités et Établissements - Formation ponctuelle à la TVA – juin/juillet 2006 ©

Le budget unique dont est doté un établissement public à caractère culturel, scientifique et professionnelle (EPSCP) est alimenté par des moyens d'origines diverses.

Ainsi, une part importante des dépenses auxquelles doit faire face un établissement public d'enseignement supérieur et de recherche pour accomplir ses activités est financée au moyen de ressources de nature publique et privée (environ 65 %- 50 % fonctionnement – 15 % investissement).

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.



Ce qu'il faut retenir

Le versement d'une subvention, quelle qu'en soit l'origine, ne constitue pas une opération au sens de la TVA.

Il s'ensuit :

- qu'il convient de qualifier, dans un premier temps, la subvention ;
- **que le régime de TVA applicable à une subvention ne conditionne en aucun cas la déduction ou non de la TVA comprise dans le coût des dépenses qu'elle finance ;**
- que ce qui importe, c'est d'analyser ce qui se passe à l'**aval** de la ou des dépense(s) financée(s) par une subvention.



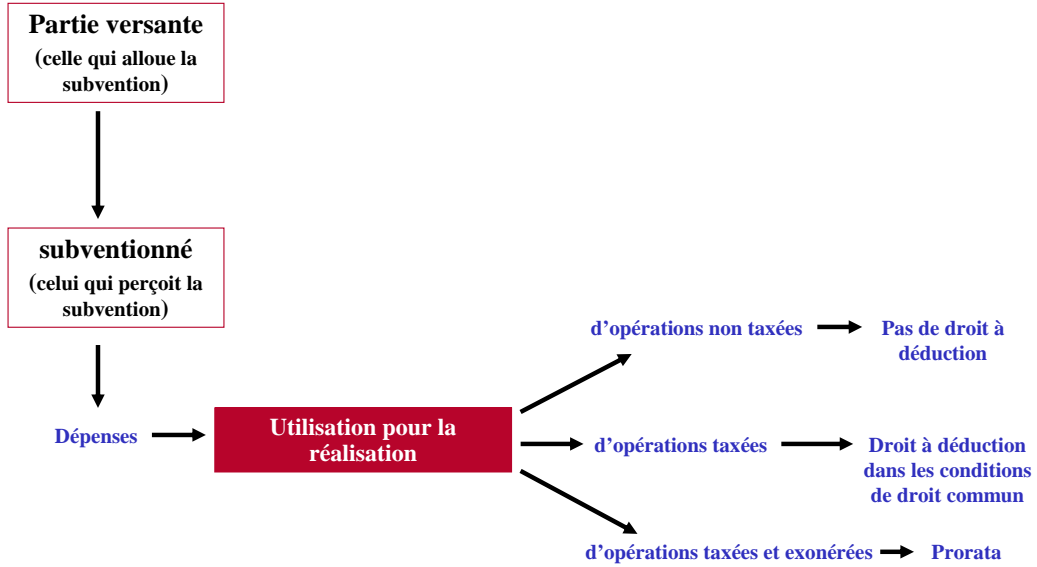
Rappeler aux stagiaires : s'attacher à ce qui se passe à l'aval d'une dépense et non pas à son amont (moyen de financement de la dépense).

Ca peut donner l'impression d'être un peu » lourd ». Mais ce principe fondamental n'est absolument pas assimilé à l'heure actuelle par les personnels des universités.

La diapositive suivante fournit un schéma à ce titre.



Schéma de raisonnement pour un EPSCP au titre du droit à déduction de la TVA grevant des dépenses financées au moyen d'une subvention





Le principe

Aides financières utilisées pour la réalisation ou l'acquisition d'un ou plusieurs bien(s) d'équipement.

Conditions :

- il s'agit d'une véritable subvention : il n'y a pas d'avantage individuel attendu par la personne qui l'octroie ;
- la subvention est destinée à l'acquisition ou la réalisation par le bénéficiaire d'un investissement déterminé ;
- cette qualification est précisée dès l'origine par la partie versante. Toutefois, une mesure spécifique existe pour les EPSCP : **possibilité d'une qualification *a posteriori***.



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 (**figure à l'annexe 1 du dossier de l'Agence**). 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.




La notion d'immobilisation au regard de la TVA

Un bien d'équipement correspond à tout bien acquis ou créé par un EPSCP, 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).

- Il est admis que les **biens de faible valeur** qui répondent à cette définition soient considérés comme **des charges au regard de la TVA**.

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 €HT**

-  Il existe une divergence sur ce point par rapport à ce qui est prévu en matière d'impôt sur les sociétés. En effet, la valeur unitaire prise en considération est de **500 €HT**.



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, la définition des actifs immobilisés, ainsi que le traitement de certaines dépenses de remplacement, ont été modifiés, en matière comptable, dans le cadre de la réforme relative à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs^[2].

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 identifiable^[3] ;
- il doit avoir une valeur économique positive, traduite par les avantages économiques futurs attendus par l'entreprise^[4] ;
- 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 liés^[5].

^[1] Exemples d'immobilisations corporelles : terrains, constructions, matériel et outillage, matériel de transport, 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.

^[5] A priori, certains biens dont un EPSCP n'est pas propriétaire pourraient devoir 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>).



Les règles de TVA applicables

- Le montant d'une subvention d'équipement :
 - N'est jamais soumis à la TVA.
 - Ne doit pas être pris en compte pour le calcul du pourcentage de déduction général d'un EPSCP.
- Une immobilisation acquise au moyen de subvention(s) ouvre droit à déduction de la TVA facturée par le fournisseur si elle est utilisée pour les besoins des opérations taxées du bénéficiaire : **existence d'un lien direct et immédiat.**
- Abandon de la condition financière : *instruction fiscale 3 D-1-06* .





Les subventions autres que les subventions d'équipement : schéma de raisonnement

La somme reçue constitue-t-elle la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante ?

Oui

Il ne s'agit pas d'une subvention
mais du paiement d'un prix
(existence d'un lien direct =
opération taxée)






Les règles applicables

La condition du **lien direct** est remplie si la partie versante obtient un avantage identique à celui dont elle pourrait bénéficier auprès de tout fournisseur de biens ou de services.

→ La somme reçue par l'EPSCP correspond donc au paiement du prix d'acquisition d'un bien ou d'une prestation de services.



Le montant de la « subvention » doit être soumis à la TVA au taux applicable à l'opération concernée, sauf si elle bénéficie d'une exonération légale ou consécutive à une décision ministérielle (cas du paiement du prix d'une prestation de services « immatérielle » rendue à un organisme communautaire  **Ne pas confondre avec des subventions d'origine communautaire**).



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.
- 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.

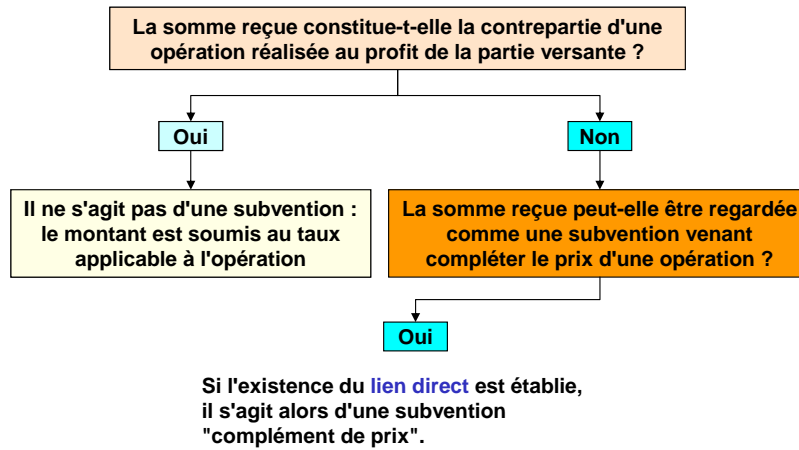
Ces règles s'appliquent aux **prestations immatérielles rendues aux organismes communautaires**.

Elles sont différentes de celles qui doivent être mises en œuvre au titre des **aides financières allouées** par ces mêmes organismes.

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



Schéma de raisonnement





Conditions de la subvention complément de prix

Une instruction devrait être publiée prochainement au bulletin officiel des impôts faisant le point sur les règles de TVA applicables aux subventions « complément de prix ».

Dans l'immédiat, en se référant à la jurisprudence dégagée par la Cour de justice des Communautés européennes, il paraît possible de considérer que trois conditions cumulatives doivent être réunies pour qualifier une aide financière de subvention « complément de prix » (**analyse au cas par cas**) :

- l'aide financière doit être versée par un tiers (partie versante) à un EPSCP qui fournit un bien ou un service (subventionné) à une personne (client réel) ;
- elle constitue la contrepartie partielle ou totale de cette opération ;
- elle permet au client réel d'**acquérir auprès du fournisseur (EPSCP) le bien ou le service en question en acquittant un prix inférieur au prix du marché ou, à défaut, au prix de revient.**



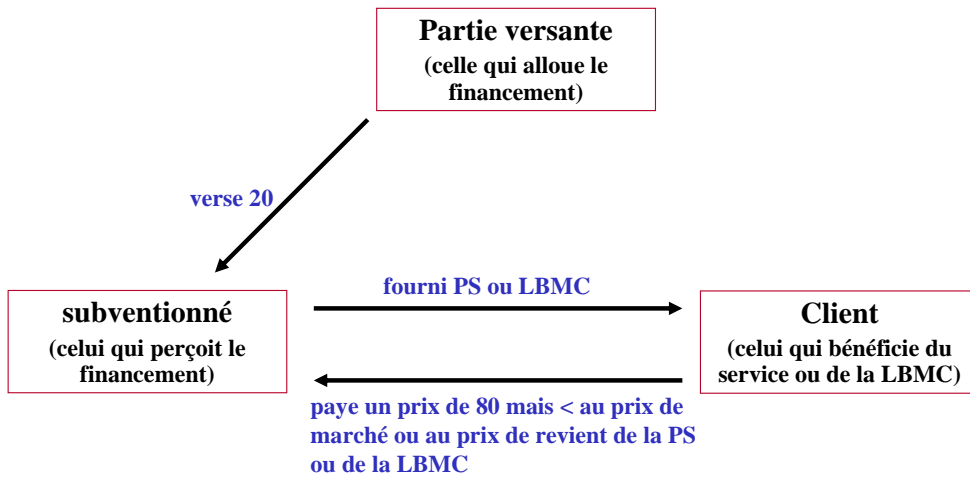
L'existence du **lien direct** est établie.



Jurisprudence de la CJCE : 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 subvention complément de prix



Nota : la subvention pourrait couvrir la totalité du prix global (100)
la subvention donne lieu à collecte de TVA (de la même façon que sur le prix payé par le client)





Le régime de la subvention complément de prix

Une subvention complément de prix est soumise aux règles applicables à l'opération dont elle complète le prix.

Par conséquent, son montant est :

- soit soumis à la TVA au taux de cette opération,
- soit non imposé à la TVA si l'opération est exonérée.



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.

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.

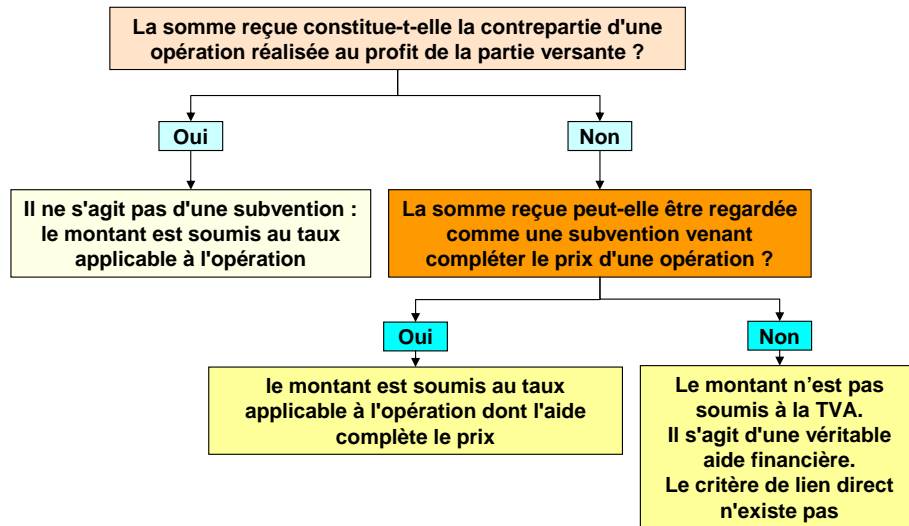
Exception à l'imposition d'une subvention « complément de prix » : suivant la doctrine fiscale en vigueur au moment de la rédaction de ces lignes, les subventions allouées à raison d'un contrat de plan Etat/Région, dont la dernière génération arrive à son terme, ou d'une convention prise en application 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"^[1].

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.

^[1] 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.



Schéma de raisonnement





Exercice n°1

Étudiez les deux documents figurant dans le cahier d'exercices et définissez, en étayant vos réponses:

- si les aides financières allouées constituent ou non de véritables subventions au sens de la TVA,
- quelles sont les règles applicables au regard de cet impôt.

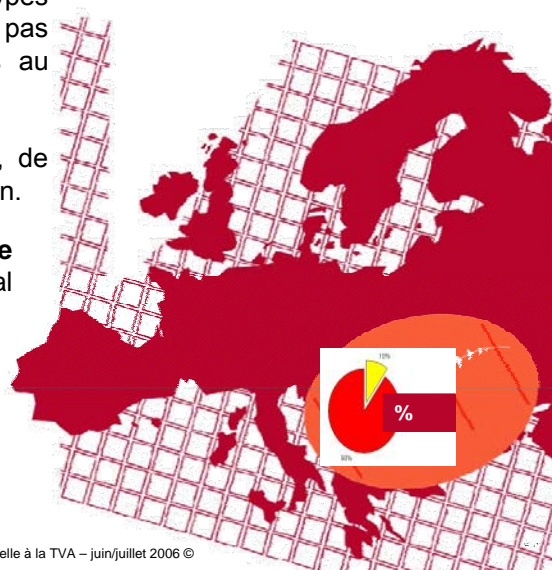


Sectorisation et règle du prorata

Les EPSCP exercent plusieurs types d'activités économiques qui ne sont pas soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA.

Par suite, il leur appartient, en principe, de mettre en œuvre la règle de la sectorisation.

Toutefois, cette règle n'est **pas exclusive** de l'application d'un pourcentage général de déduction.



Agence de Mutualisation des Universités et Établissements - Formation ponctuelle à la TVA – juin/juillet 2006 ©

Accomplir des activités économiques différentes signifie qu'il faut à la fois :

- faire appel à des moyens d'exploitation différents (emploi de personnel distinct, utilisation d'investissements propres à chaque activité) ;
- et se trouver en présence d'activités relevant de règles différentes au regard de la TVA.

Tel est le cas lorsque sont accomplies d'une part des activités exonérées (*elles ne donnent lieu à aucune collecte de TVA sur le chiffre d'affaires y afférent*) sans ouvrir droit à déduction de la TVA comprise dans le coût des dépenses s'y rapportant et d'autre part, des activités taxées (*elles conduisent au contraire à collecter de la TVA sur le chiffre d'affaires qu'elles dégagent ou bénéficient d'une exonération propre aux règles de territorialité^[1]*) 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.

[1] 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 – Éléments de compréhension » et qui peut être téléchargé sur son site Internet : <http://www.amue.fr/Telecharger/PubliAmue/LaTVAdesEPSCP.pdf>



Les règles pour les redevables partiels au regard de l'exercice de leurs droits à déduction

Deux règles peuvent être mises en œuvre :

La constitution de **secteurs d'activités distincts** lorsque l'assujetti accomplit des activités distinctes au sens de la TVA.

L'application d'une méthode forfaitaire correspondant au **pourcentage général de déduction** (règle du prorata).





Les deux règles peuvent coexister

La sectorisation des activités des EPSCP est la **règle de droit**.

L'application de cette règle de droit ne s'oppose pas à la mise en œuvre de la règle du prorata dans certains cas.





Les secteurs d'activités distincts

Règle de droit pour les EPSCP : des secteurs distincts doivent être constitués dans le cas de pluralité d'activités économiques soumises à des dispositions différentes au regard de la TVA.



Objectif : **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)



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 constitués^[1] :

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

^[1] 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).



Exemple 1

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, ...

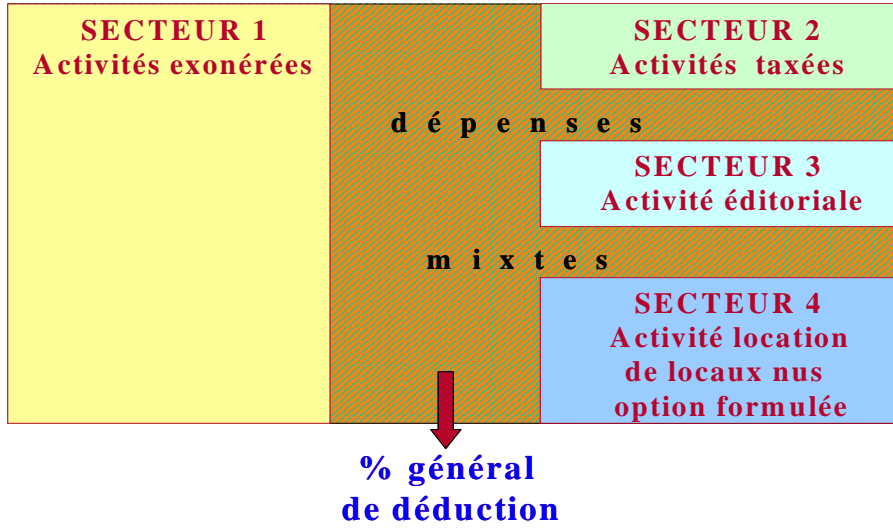
L'université dispose bien évidemment de services communs tels le service commun de documentation, le service universitaire des activités physiques et sportives (SUAPS), la médecine préventive ou les services généraux (services techniques, services du personnel, scolarité, ...). Les services généraux, quant à eux, gèrent entre autres activités, les charges communes de l'établissement : la maintenance des bâtiments, les dépenses de viabilisation (électricité, eau, chauffage).

Enfin, l'établissement accomplit des activités d'**édition** (PUF) et de **location de locaux nus à usage professionnel**.





Exemple 1 bis: L'EPSCP est en mesure de sectoriser ses activités.





Modalités de calcul du droit à déduction en cas de constitution de secteurs distincts

Immobilisations et BAIS

- Application de la règle de l'affectation entraînant selon le cas une déduction totale ou nulle.
- **Application du pourcentage général de déduction** pour les **dépenses mixtes** (immobilisations et BAIS) se traduisant par une déduction partielle à raison d'un prorata financier.
- Un prorata physique peut se substituer au prorata financier en cas de création d'un service d'activités industrielles et commerciales (SAIC).





Impossibilité pour un EPSCP de sectoriser ses activités.

Difficultés sérieuses pour un EPSCP, en raison de l'imbrication de ses dépenses, quant au respect de la règle de la sectorisation.

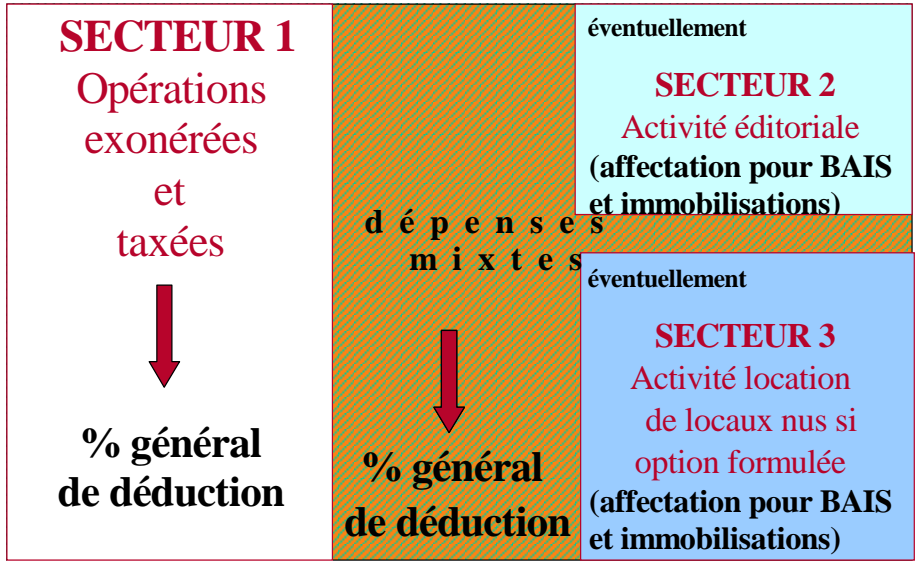


L'administration admet que la règle du prorata puisse lui être appliquée. Cela concerne donc l'ensemble des achats de biens (y compris les immobilisations) et les services (cf. instruction n° 94-014-M9 du 8 février 1994, annexe 2, n° 42).





Exemple 1 ter : L'EPSCP n'est pas en mesure de sectoriser ses activités.





Modalités d'application de la règle du prorata 1

Immobilisations

Application du pourcentage général de déduction quelles que soient les conditions réelles de leur utilisation.

Biens Autres que les Immobilisations et Services (BAIS)

- Application de la règle de l'affectation entraînant selon le cas une déduction totale ou nulle.
- Application du pourcentage général de déduction pour les **dépenses mixtes** se traduisant par une déduction partielle.
- Les EPSCP 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 des opérations imposables** (CGI, ann. II, art. 220). *De facto*, ce cas de figure se présente lorsqu'un EPSCP n'est pas en mesure de constituer des secteurs d'activités distincts.

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





Le pourcentage général de déduction : 1

Le montant de la taxe déductible est calculé à raison d'une méthode forfaitaire : application d'un pourcentage financier au montant de la TVA afférente aux dépenses.

Le **pourcentage général de déduction** =

Montant total annuel du chiffre d'affaires
des opérations ouvrant droit à déduction + subvention
"complément de prix"

Montant total annuel du chiffre d'affaires de
l'ensemble des opérations de l'établissement + subventions "complément
de prix" et non taxables





Calcul du numérateur du rapport déterminant le prorata

Base de calcul : chiffre d'affaires de l'exercice écoulé

Sommes composant le 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, d'immeubles le cas échéant
- véritable prestation de services au profit d'un organisme communautaire non assujetti (relevant de l'article 259 B du CGI)
- y compris les subventions complément de prix d'origine nationale et communautaire (ces 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



Aides destinées à financer des frais de personnel = aides à l'emploi.



Calcul du dénominateur du rapport déterminant le prorata

Base de calcul : chiffre d'affaires de l'exercice écoulé

Sommés composant le 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

Produits financiers

- Soit ils résultent du simple exercice de la propriété (sont obtenus dans les mêmes conditions qu'un particulier) et **ne sont donc pas situés dans le champ d'application de la TVA (inopérants quant au calcul du prorata)**.

Les opérations donnant lieu à la perception de tels produits financiers ne confèrent pas la qualité d'assujetti puisqu'elles doivent être considérées comme des **actes de simple gestion patrimoniale** (absence d'activité économique au sens de la 6^{ème} directive) :

- 1°) **la perception de dividendes**
- 2°) **les produits provenant de la détention d'obligations**
- 3°) **l'achat et la vente d'actions et de titres négociables, tels que des participations dans des fonds d'investissement (SICAV, FCP...), des bons du Trésor ou des titres de créances certificats de dépôt, billets de trésorerie...), .**
- 4°) **produits de placements dans des fonds d'investissement.**

- Soit ils **sont placés dans le champ d'application de la TVA** (exonérés cependant), car ne résultant pas de la simple propriété d'un bien : octroi de prêts rémunérés, c'est-à-dire produits financiers perçus en contrepartie d'une mise à disposition d'un capital au profit d'un tiers (exemple, **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).





Précisions 2

Opérations financières et immobilières accessoires

- **Produits financiers perçus au titre d'opérations exonérées de TVA** en application du 1° de l'article 261 C du CGI.
- **Recettes immobilières tirées d'opérations exonérées de TVA** : locations de terres et bâtiments agricoles, de terrains non aménagés, de locaux d'habitation et de locaux nus à usage professionnel pour lesquels n'a pas été formulée une option pour le paiement volontaire de la TVA.
- Lorsque de tel produits revêtent un caractère accessoire, il n' y a **pas lieu de les inscrire au dénominateur du prorata**.
- **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 bien 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...).
- **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 du chiffre d'affaires TTC ;
 - les opérations accessoires peuvent être sectorisées 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.



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 immobilières^[1] qualifiées d'accessoires.

Il s'agit, concrètement :

- **opérations financières** : des produits financiers perçus au titre d'opérations exonérées de TVA en application du 1° de l'article 261 C du CGI ;
- **opérations immobilières** : de recettes tirées des locations de terres et bâtiments agricoles, de trains 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).


^[1] 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.



Le pourcentage général de déduction : 2

- Une régularisation doit être effectuée en cas d'écart entre le prorata provisoire et le prorata définitif.
- **L'ajustement à effectuer concerne non seulement les immobilisations mais aussi les autres biens et services (BAIS).**



 Pour les EPSCP, la régularisation n'est exigée que si l'écart est supérieur à 10 points.

Nonobstant, régularisation à effectuer 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.



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 :

$(\text{montant total des dépenses} \times 15 \%) - (\text{montant total des dépenses} \times 13 \% [\% \text{ définitif de 2006 et } \% \text{ provisoire de 2007}]) = \text{TVA à reverser au Trésor public.}$

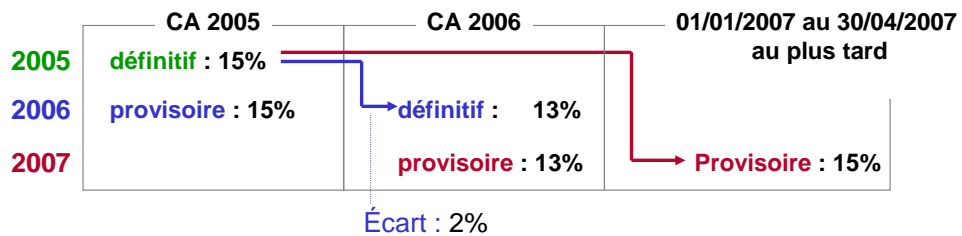
Précisions

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.



Exemple



2007 : Au titre des premiers mois de l'année durant lesquels le % définitif de 2005 est utilisé (4 au maximum) ➔ **Une régularisation doit être effectuée pour l'ensemble des dépenses concernées (immobilisations et BAIS)**

- Montant total de ces dépenses = 100 000 € ➔ TVA = 19 600 €

- Correction à effectuer :

➔ $[(19\ 600\ € \times 13\%) - (19\ 600\ € \times 15\%)] = 2\ 548\ € - 2\ 940\ € = 392\ €$ à reverser

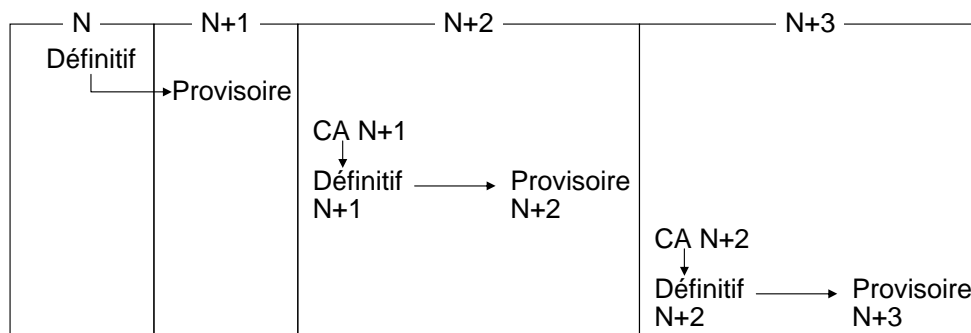




Le pourcentage général de déduction : 3

Le pourcentage général de déduction est déterminé à partir du chiffre d'affaires d'un exercice :

- en cours d'exercice, application d'un **pourcentage provisoire** (correspondant au pourcentage définitif de l'exercice précédent),
- au plus tard le 25 avril de l'année suivante, calcul du **pourcentage définitif** pour le substituer au pourcentage provisoire.



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.

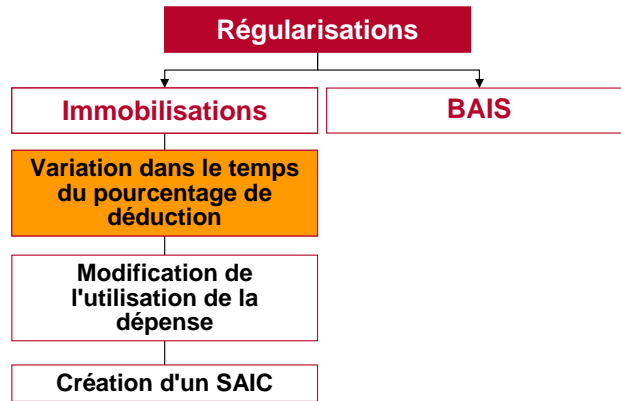
Il est précisé, toutefois, dans la documentation administrative concernée, que l'utilisation d'un pourcentage déterminé sur la base du chiffre d'affaires prévisionnel ne saurait faire l'objet d'une application abusive dans le seul but de se procurer des avantages de trésorerie.

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 précédente^[1].

[1] CE, 29 juin 2001, n° 176105, *Banque SUDAMERIS*.



Le pourcentage général de déduction : 4





Principe 1

Au sens de la TVA, la valeur d'un bien d'investissement se consomme sur une durée spécifique. Cette valeur, **indépendante de la durée d'amortissement**, est égale à :

- 5 années civiles pour les biens meubles,
- 10 ou 20 années civiles pour les biens immeubles.



Une régularisation doit être effectuée si certains événements interviennent durant ces périodes.





Principe 2

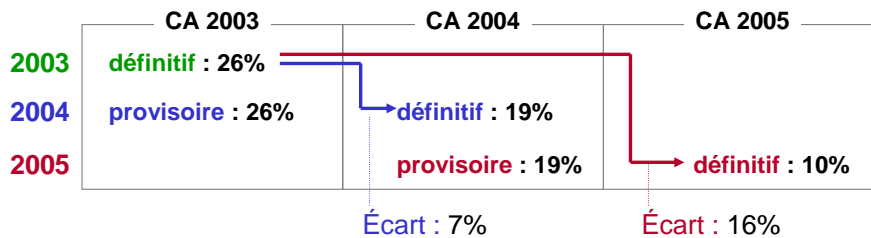
- La régularisation est exigible lorsqu'il existe un écart de plus de 10 points entre :
 - le pourcentage **réel et définitif** ressortant des opérations effectuées au cours de l'année d'acquisition ou de fabrication des biens,
 - et le pourcentage **réel et définitif** déterminé au titre des 4 années (biens meubles) ou des 9 ou 19 années (immeubles) suivantes.
- La variation se traduit par :
 - une **déduction complémentaire** si l'écart est positif,
 - un **versement** d'une fraction de la TVA déduite si l'écart est négatif.





Exemple

Un bien est acquis par un EPSCP au cours de l'année 2003 pour un montant de 10 000 € HT ➔ TVA = 1 960 €



2004 : La variation est < à 10 pts (19-26) ➔ Pas de régularisation

2005 : La variation est > à 10 pts (10-26) ➔ Une régularisation doit être effectuée

- déduction calculée sur la base du prorata 2005 = 196 € (1 960 € x 10%)
- déduction initiale = 509,60 € (1 960 € x 26%)

➔ (196 € - 509,60 €) x 1/5ème = **62,72 € à reverser**



$$1960 \times 16 \% (26 - 10) / 5 = 62,72 \text{ €}$$

La différence entre le % provisoire de l'année 2004 et celui de l'année 2005 est inférieur à 10 points ((19 - 10). Par suite, pas de correction à effectuer.



Spécificité

Immobilisations et BAIS

Possibilité d'application d'un **prorata physique** à la place du prorata financier pour les dépenses mixtes.



- Prorata déterminé par l'EPSCP sous sa propre responsabilité en fonction de la proportion d'utilisation du bien ou du service par le SAIC.
- **Un système de comptabilité analytique est utile, pour ne pas dire nécessaire**, pour la détermination de la clef de répartition.



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.

Comptabilité analytique :

Les informations produites par la comptabilité analytique sont, notamment pour ces raisons, de nature à alimenter efficacement le système de pilotage des EPSCP. Si l'on ajoute que la comptabilité analytique permet de répondre de manière concomitante aux obligations propres au droit de la concurrence ou à la fiscalité et autorise le calcul du coût des actions définies dans la Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF), force est de constater que le recours à cet outil de gestion ne peut être que profitable pour la communauté universitaire.

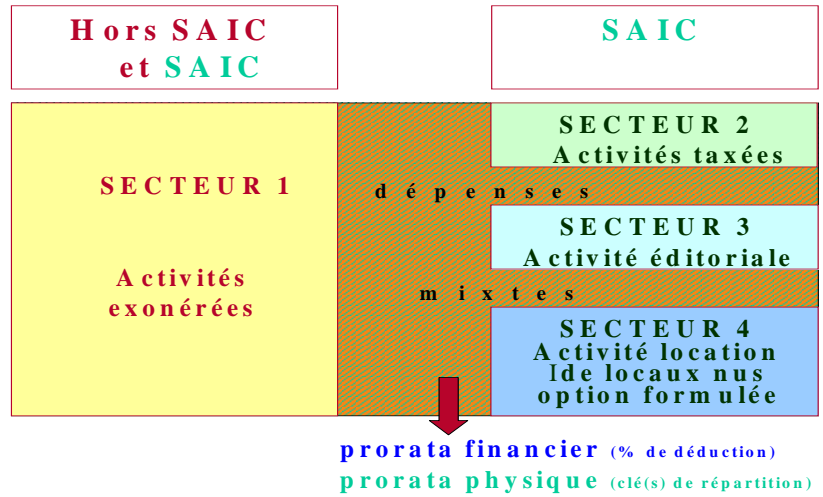
Le guide méthodologique de mise en place de la comptabilité au sein des EPSCP que l'AMUE vient de publier dans sa collection a pour objectif de mettre en relief non seulement les étapes d'une démarche analytique mais également les enjeux d'une mise en œuvre dans le contexte spécifique des EPSCP.

Ce document n'a pas pour objet d'imposer une méthode de principe à tout établissement souhaitant mettre en place un système de comptabilité analytique. Son ambition première est simplement de poser les jalons d'une démarche destinée en particulier à faire connaître les étapes incontournables à franchir pour parvenir au fonctionnement d'un tel système. Afin d'affirmer au mieux cette ambition, le guide contient bien évidemment des modèles analytiques illustrés de cas pratiques permettant de se forger une opinion quant aux conséquences précises de telle ou telle méthode. Ainsi, l'utilisateur sera accompagné dans sa démarche et conduit à se poser les bonnes questions.

L'AMUE accompagne, pour une durée de douze mois à compter de la fin du premier trimestre 2006, deux de ses adhérents désirant se doter d'une comptabilité analytique.

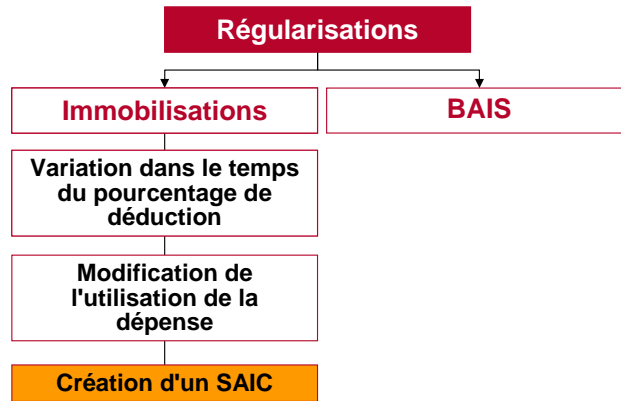


Exemple 1 quater





Variation du prorata physique 1





Variation du prorata physique 2

Lorsqu'un EPSCP utilise un prorata physique à la place du prorata financier :

- des régularisations au titre des **immobilisations** doivent être effectuées si ce prorata physique varie de plus de 10 points pendant la période de consommation ;
- le calcul de la régularisation s'effectue de la même manière que celui prévu pour la variation dans le temps du pourcentage général de déduction.





Variation du prorata physique 3

Lorsqu'un EPSCP utilise un prorata physique à la place du prorata financier :

Pour les dépenses mixtes autres que des immobilisations, la clef de répartition déterminée antérieurement ne fait pas **en principe** l'objet de régularisation .

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>).



Exercice n°2

- Vous avez suivi la formation à la TVA construite et proposée par l'AMUE en 2003. De retour dans votre établissement (université X), vous avez démultiplié cette formation auprès des personnels intéressés et sensibilisé l'équipe dirigeante sur la nécessité de mettre à plat la situation au regard de la TVA, aux fins d'améliorer la professionnalisation des personnels de l'établissement et de répondre aux enjeux de la modernisation de sa gestion financière.
- A la fin du premier trimestre de l'année 2004, l'université X est amenée, en raison de la prise en compte des nouvelles modalités d'application, à compter du 1^{er} janvier 2003, des règles de TVA rappelées par l'administration fiscale, à s'interroger sur la détermination de son pourcentage général de déduction.
- Son président vous demande d'étudier cette question et de rédiger une courte note exposant la problématique et ses impacts financiers pour l'université.





Cas pratique

Vous exercez vos fonctions à l'université de France depuis quelques semaines et votre parcours professionnel dans d'autres établissements vous a permis d'acquérir des connaissances solides en matière de TVA .

Dans le cadre de sa politique de transfert de technologie en direction des entreprises, l'université monte, au début de l'année 2006, et en collaboration avec un EPST, un projet destiné à mettre au point des méthodologies innovantes dans le domaine des systèmes d'information géographique. **Son président vous charge d'étudier son impact au regard de la TVA, en particulier par rapport à la possibilité pour l'établissement de récupérer la TVA comprise dans le coût des dépenses exposées à cette occasion.**

Depuis l'année 2004, l'université de France a pris en compte les nouvelles modalités d'application de la réglementation sur la TVA rappelées par l'administration fiscale et ayant fait l'objet d'un cycle de formation proposé par l'AMUE à ses adhérents ; cycle que vous avez suivi.



Merci de votre attention et bon retour



N'hésitez pas à utiliser l'adresse fiscale de l'AMUE pour poser vos questions (fiscalite@amue.fr) sans oublier au préalable de consulter son dossier Internet "Valorisation/GEINOME" consacré à la fiscalité : <http://www.amue.fr/Dossier/Valorisation>

Agence de Mutualisation des Universités et Établissements - Formation ponctuelle à la TVA – juin/juillet 2006 ©

62

La vocation première de ce dossier est, en effet, d'épauler efficacement les EPSCP dans la démarche adoptée en matière de valorisation de leurs opérations, en particulier de renforcer leur professionnalisation au regard de la fiscalité et, partant de leur offrir une sécurité accrue en ce domaine.

L'acronyme "GEINOME" (pour "gisement d'échanges et d'informations sur les opérations marchandes des établissements publics d'enseignement supérieur) résume bien l'objectif à atteindre. C'est, en effet, une volonté, outre de faire un petit clin d'œil à la communauté scientifique, d'associer ledit dossier à l'idée de patrimoine documentaire transmis aux EPSCP au regard de la valorisation des opérations qu'ils sont amenés à réaliser dans un contexte concurrentiel, question incontournable s'il en est dès que l'on accepte l'idée que les EPSCP disposent d'une véritable richesse devant donner lieu à rémunération.

En d'autres termes, il s'agit d'une banque de données que les EPSCP reçoivent, à charge pour eux d'en tirer la quintessence par une utilisation pertinente et, partant, de conduire à son affermissement.

Ainsi, par exemple, est associée à ce dossier Internet l'adresse électronique ayant trait à la fiscalité (<mailto:fiscalite@amue.fr>) que l'AMUE a mis en place l'an passé, à l'issue de l'action de formation à la TVA, pour permettre à ses adhérents de recueillir, auprès d'elle, des éléments d'information apportant un éclairage significatif sur diverses questions relatives à cette matière et, d'une manière générale, à l'ensemble de la fiscalité.

Bref, le dessein de l'AMUE, avec ce nouveau dossier Internet, est d'offrir à la communauté universitaire un outil de mutualisation performant en ce qu'il est destiné à constituer un socle à partir duquel, notamment, ladite communauté aura la possibilité de tirer profit de l'expérience vécue par tout établissement membre de l'Agence et ce, au travers d'une ou plusieurs questions et réponses respectivement posées et obtenues auprès de cette dernière.

Dans cette optique, pourront être mises en commun des situations spécifiques présentant un intérêt manifeste quant à la gestion des opérations de nature concurrentielle et des obligations qui s'y attachent, en particulier sur le plan comptable et fiscalement.

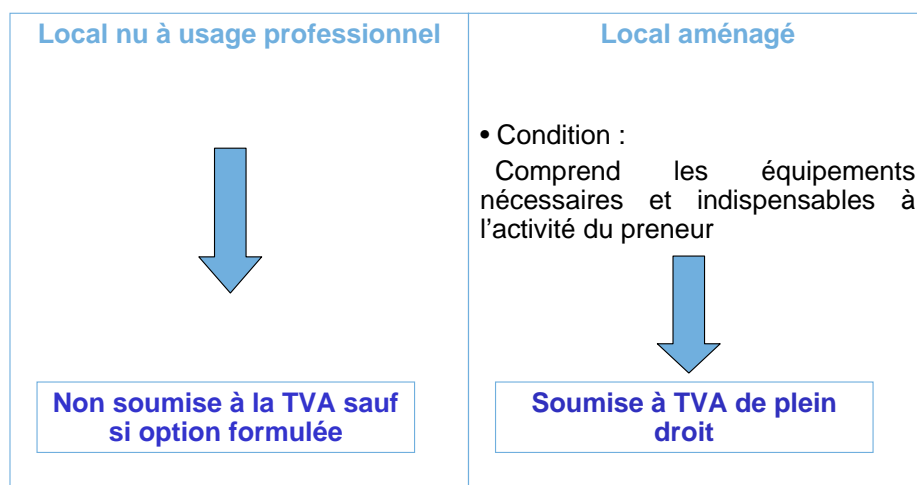
Pour terminer, il convient d'ajouter que le dossier en question est, par essence, évolutif. Par suite, l'ensemble des volets qu'il présente d'ores et déjà (outre la fiscalité, des éléments d'information sur la valorisation et le SAIC) a vocation à être étayé tandis que, à l'évidence, de nouvelles rubriques pourront être insérées, telles que, en particulier, celle se rapportant à la propriété intellectuelle.

Au demeurant, la rubrique portant sur les impôts directs sera prochainement complétée des documents utilisés comme supports à la formation construite et dispensée, à la fin de l'an passé, par l'AMUE.

« Arrêter de vous triturer le bulbe avec tous ces problèmes ennuyeux et inutiles. Détendez-vous, décompressez. Prenez un bain »

« Un bain ?!... pour résoudre les problèmes ?? »

Le régime fiscal des locations de locaux



BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

3 A-2-06

N° 4 du 12 JANVIER 2006

TVA. LOCATIONS IMMOBILIÈRES IMPOSABLES SUR OPTION. DENONCIATION DE L'OPTION.

(CGI, art. 260-2° et annexe II, articles 193 et 221)

NOR : BUD F 06 30003 J

Bureau D1

PRESENTATION

Dans les conditions fixées au 2° de l'article 260 du code général des impôts (CGI), les locations à titre onéreux de locaux nus peuvent être soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur option. **L'option peut être exercée avant l'achèvement de l'immeuble** et le bailleur peut alors déduire la TVA grevant ses dépenses. Conformément à l'article 194 de l'annexe II au CGI, l'option ainsi formulée s'étend obligatoirement jusqu'au 31 décembre de la neuvième année qui suit celle de l'achèvement de l'immeuble.

...

3 A-4-05

N° 88 du 23 MAI 2005

TVA. LOCATIONS IMMOBILIÈRES IMPOSABLES SUR OPTION. FORME DE L'OPTION

(CGI, art. 260-2°, Ann. II, art. 193)

NOR : BUD F 0530008 J

Bureau D 1

PRESENTATION

La présente instruction **modifie les conditions de forme attachées à la formulation de l'option** visée à l'article 260-2° du code général des impôts (CGI) applicable aux locations de locaux nus à usage professionnel en principe exonérées de TVA sur le fondement de l'article 261 D-2° du CGI.

L'exercice de cette option pourra dorénavant **prendre la forme d'une simple déclaration d'option** adressée au service des impôts territorialement compétent.

II. Nouvelles règles

L'option peut désormais être exercée par lettre simple adressée au service des impôts territorialement compétent, formalisant l'intention de son auteur de soumettre à la TVA son activité de location de locaux nus à usage professionnel.

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

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

III. Entrée en vigueur

La présente instruction s'applique à compter de sa publication.

*

Les locations de locaux à usage professionnel **munis de mobilier, du matériel ou des installations nécessaires** à l'exercice de l'activité constituent des prestations de services qui entrent dans le champ d'application de l'article 256, IV du CGI et sont donc imposables à la TVA, même dans le cas où tous les autres éléments du fonds ne sont pas compris dans la location. D. adm. 3 A-1151 n° 73, 20 octobre 1999

Doit être regardée comme une location de locaux nus au sens de l'article 261 D, 2° du CGI celle qui porte sur des locaux qui ne sont pas munis de l'essentiel des équipements immobiliers et mobiliers et du matériel nécessaires à l'exploitation à laquelle ils sont destinés.

Entrent ainsi dans la catégorie des locaux nus au sens de cet article des **locaux munis d'équipements et du matériel nécessaires à une activité** qui n'est pas celle du preneur et dépourvus de ceux nécessaires à l'activité de ce dernier.

CAA Lyon 23 octobre 2003 n° 98-407, 5° ch., SA ICG : RJF 10/04 n° 981.

Ndlr :

Application de la distinction entre locaux nus et locaux professionnels aménagés au cas particulier de locaux équipés pour une activité qui n'est pas celle du preneur (voir TVA-II-1215 s. fb).