

MINISTÈRE DU BUDGET

**DIRECTION
DE LA
COMPTABILITÉ PUBLIQUE**

Sous-direction D

BUREAU D4

Classement
M9-1

**INSTRUCTION N° 80-190-M9-1
du 2 décembre 1980**

Cette instruction a été modifiée par les instructions suivantes :

n° du
n° du
n° du
n° du

Cette instruction a été abrogée par l'instruction :

n° du

**ÉTABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX A CARACTÈRE ADMINISTRATIF
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE**

ANALYSE

Conséquences comptables de l'assujettissement des établissements publics nationaux à caractère administratif à la taxe à la valeur ajoutée

DOCUMENTS A ANNOTER OU A ABROGER

Néant

La loi de finances rectificative du 29 décembre 1978 mettant le régime français de taxe sur la valeur ajoutée en conformité avec la sixième directive du Conseil des ministres des Communautés européennes a pour effet d'étendre le champ d'application de la taxe à certaines activités des établissements publics nationaux. Le régime fiscal d'une partie importante de ces derniers étant maintenant connu, il est désormais possible de préciser les dispositions comptables applicables.

Le mode normal de comptabilisation est celui correspondant à la présentation d'un budget hors taxe ainsi que le recommande la note d'information n° 19 du Conseil national de la comptabilité (1). En outre, le nouveau plan comptable général publié en 1979 stipule l'usage obligatoire de ce mode de comptabilisation. Effectuées pour le compte du Trésor public, tiers par rapport à l'établissement, les opérations de T.V.A. ne doivent figurer ni dans le budget, ni dans les comptes de résultats.

(1) *Études et Documents 1958-1974*, C.N.C., Imprimerie nationale (S.E.V.P.O.), 2, rue Paul-Hervieu, 75732 Paris Cedex 15.

DIFFUSION
CS2
11

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

EPA

Toutefois, pour rendre effective l'application de la T.V.A. dès le 1^{er} janvier 1981 et la préparation sans difficultés majeures d'un budget hors taxe pour l'exercice 1982, il a été prévu des dispositions transitoires au titre de l'année 1981 : les établissements pourront, s'ils le désirent, établir leur budget toutes taxes comprises et l'exécuter en conséquence.

Trois éléments sont donc abordés :

- I. Les conditions d'assujettissement;
- II. La comptabilisation de la T.V.A.;
- III. Les dispositions transitoires.

I. Conditions d'assujettissement des établissements publics nationaux à caractère administratif à la taxe à la valeur ajoutée (T.V.A.)

Aux termes des articles 256 et 256 A du Code général des Impôts, sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens meubles et les prestations de services effectuées à titre onéreux par toutes personnes agissant de manière indépendante et à titre habituel ou occasionnel, quels que soient leur statut juridique, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention.

Par ailleurs, l'article 256 B du même code prévoit que les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à cette taxe pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence.

Il résulte, en outre, à contrario des dispositions de l'article 256 B que les personnes morales de droit public ont la qualité d'assujetti au titre des activités économiques qui ne relèvent pas de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels, sportifs.

Les conditions générales de cet assujettissement sont précisées par les instructions n^{os} 32 et 35 en date des 15 et 22 février 1979 de la Direction générale des Impôts (1).

Les conditions d'assujettissement particulières à chaque établissement ou catégorie d'établissement sont définies par le service de la Législation fiscale.

Sont notamment imposables à compter du 1^{er} janvier 1981, les établissements publics nationaux à raison de leurs travaux d'études et de recherches, quels que soient l'objet et le mode de financement de ces travaux et la qualité de la personne qui en bénéficie.

Enfin, en ce qui concerne la détermination de la base imposable à la taxe à la valeur ajoutée, il est précisé que les subventions affectées au financement des activités imposables doivent être comprises dans la base d'imposition des opérations taxables à l'exclusion toutefois des subventions d'équipement.

L'établissement assujetti collecte la T.V.A. à l'occasion soit de l'encaissement des subventions autres que celles d'équipement, des versements provenant de contrats, de conventions ou de prestations de services, soit de la livraison d'un bien.

II. Comptabilisation de la taxe sur la valeur ajoutée (méthode hors taxe)

A. TERMINOLOGIE ET PRINCIPE A LA T.V.A.

1. Terminologie.

Pour les établissements publics, comme pour les entreprises, la T.V.A. comprend deux éléments distincts, indépendants, ayant chacun leurs règles propres :

- l'un concerne, en amont, le régime de déductibilité de la T.V.A. : la T.V.A. recouvrée sur l'établissement (T.V.A. sur charges et sur acquisitions d'immobilisations) qui se décompose en :
 - T.V.A. déductible,
 - T.V.A. non déductible;
- l'autre concerne, en aval, le régime d'imposition de la T.V.A. : la T.V.A. collectée par l'établissement (T.V.A. sur produits et sur cessions d'immobilisations).

(1) *Bulletin officiel de la Direction générale des Impôts*, 3 C. A., Imprimerie nationale.

2. Principes.

a. La T.V.A. collectée, d'une part, la T.V.A. déductible, d'autre part, *ne doivent pas figurer dans les produits et dans les charges d'exploitation*. S'agissant d'opérations effectuées d'ordre et pour compte du Trésor public, elles sont enregistrées dans les comptes appropriés de la classe 4.

b. Par contre, la T.V.A. non déductible afférente à un bien ou à un service doit, en principe, être considérée comme un élément du coût de ce bien ou de ce service (prix d'achat ou coût de production).

B. APPLICATION DES PRINCIPES.

1. Comptabilisation des immobilisations (achats ou livraisons à soi-même).

Le prix d'achat ou le coût de production ne comprend que la T.V.A. non déductible.

La T.V.A. déductible constitue une créance sur le Trésor public enregistrée au débit du compte 4366 « Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles », sous-compte 43660 « T.V.A. sur immobilisations ».

2. Comptabilisation des opérations de gestion (charges et produits).

Ces principes appellent les traitements comptables suivants :

- les achats de biens (autres que les immobilisations) et de services sont comptabilisés en classe 6 « hors T.V.A. déductible » ;
- la T.V.A. déductible sur achats de biens et services constitue une créance sur le Trésor public enregistrée au débit du compte 4366 « Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles », sous-compte 43661 « T.V.A. sur autres biens et services » ;
- les ventes de biens et de services sont comptabilisées en classe 7 « hors T.V.A. collectée » ;
- la T.V.A. collectée par l'établissement constitue une dette envers le Trésor public enregistrée au crédit du compte 4367 « Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement » ;
- la T.V.A. à reverser au Trésor public sur les opérations imposables du mois (ou du trimestre) est débitée au compte 4367 « T.C.A. collectées » par le crédit :
 - du compte 4366 « Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles » pour le montant des déductions autorisées,
 - du compte 4368 « Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser » pour le complément ;
- la « T.V.A. à régulariser » soit l'excédent de la T.V.A. déductible sur la T.V.A. collectée (ou crédit d'impôt) est inscrite au débit du compte 4369 par le crédit du compte 4366 « T.C.A. déductibles ».

III. Dispositions transitoires

Arrêté toutes taxes comprises, le budget est obligatoirement exécuté selon les mêmes modalités.

Les recettes et les dépenses sont, par conséquent, comptabilisées toutes taxes comprises dans les comptes par nature de charges et de produits, des correctifs étant apportés aux résultats de la section de fonctionnement par l'introduction des comptes « T.V.A. à décaisser (charges) » et « T.V.A. à régulariser (produits) ».

Le suivi des opérations « T.V.A. » doit être organisé dans le double cadre de la comptabilité administrative et de la comptabilité générale selon les modalités suivantes :

A. COMPTABILITÉ ADMINISTRATIVE.

La T.V.A. collectée et la T.V.A. déductible seront enregistrées en détail dans la comptabilité administrative, les comptes correspondants ne pouvant être ouverts dans la comptabilité générale. En effet, dans ce cadre, la comptabilité administrative est le support des déclarations fiscales établies par l'ordonnateur, sous sa responsabilité. Elle devra, par conséquent, être agencée de façon à permettre notamment :

- la ventilation des opérations par « secteur d'activités » lorsque l'établissement effectue concurremment des opérations imposables et non imposables (ouvrant, par conséquent, droit à déduction ou non) ;
- la justification du « crédit de départ » en faveur de l'établissement, à raison soit des immobilisations en cours d'utilisation, soit des stocks existants au 1^{er} janvier 1981 ;
- l'exercice du droit à déduction, compte tenu de la règle du décalage d'un mois qui oblige à enregistrer distinctement la T.V.A. déductible sur les immobilisations et la T.V.A. déductible sur les autres biens et services. En effet, la déduction de la taxe ayant grevé les biens constituant des immobilisations doit

être mentionnée sur la déclaration déposée au titre du mois où est intervenu le fait générateur de la même taxe, alors que la déduction de la taxe applicable aux biens et services qui ne constituent pas des immobilisations doit être opérée sur la déclaration déposée au titre du mois suivant.

Enfin, toute déclaration fiscale se traduit par l'émission :

- soit d'un mandat imputé au compte 6220 « T.V.A. à décaisser »;
- soit d'un ordre de recette à inscrire à une ligne particulière du compte 793 « Recettes exceptionnelles » intitulée « T.V.A. à régulariser » lorsque l'établissement bénéficie d'un crédit de T.V.A.

B. COMPTABILITÉ GÉNÉRALE.

Dans ces conditions, la comptabilité générale enregistre le solde net des opérations de T.V.A., à l'issue de chaque période d'imposition (mensuelle ou trimestrielle) figurant à la déclaration fiscale, qui justifie les écritures constatées comme ci-après :

- le montant de la T.V.A. à décaisser est porté au débit du compte 6220 « T.V.A. à décaisser » par le crédit du compte 4368 « T.C.A. à décaisser », lequel est débité par le jeu d'un compte de trésorerie lors du règlement effectif;
- le montant de la T.V.A. à régulariser ou crédit de T.V.A. est imputé à une ligne réservée à cet effet au compte 793 « Recettes exceptionnelles » par le débit du compte 4369 « T.C.A. à régulariser ».

✱

Ces dispositions transitoires sont destinées à faciliter l'adaptation des établissements aux contraintes nouvelles découlant de l'assujettissement à la taxe à la valeur ajoutée.

Elles conduisent toutefois à limiter la justification des opérations enregistrées aux comptes « T.V.A. à décaisser » et « T.V.A. à régulariser » à la déclaration fiscale établie par l'ordonnateur, sous sa seule responsabilité.

✱

Les difficultés d'application qui apparaîtraient à l'occasion de la mise en application de la présente instruction devront être signalées à la Direction, sous le timbre du bureau D 4.

Le directeur de la Comptabilité publique,

Pour le directeur de la Comptabilité publique :

Le sous-directeur,

GÉRARD SCRIBOT.

EXEMPLE DE COMPTABILISATION DE LA T.V.A. (HORS TAXES)

	43660 T.V.A. déductible sur immobilisations		43661 T.V.A. déductible sur autres biens et services		4367 T.V.A. collectée		4368 T.V.A. à décaisser		Classes (695-2) 2-4-5		Classes 67		693 Charges exceptionnelles de gestion de l'exercice	
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
1 ^{er} janvier Balance d'ouverture.	0		3.107,40		0		4.374,18							
1 ^{er} au 31 janvier Achats janvier ...	348,48		2.733,28						1.980,00	20.591,76	15.530,00			
1 ^{er} au 31 janvier Ventes janvier ...						4.802,51				32.089,16			27.286,65	
24 janvier Paiement T. V. A. décembre.							4.374,18				4.374,18			
31 janvier T.V.A. à décaisser janvier.		348,48		3.107,40	4.802,51			1.347,16						0,53

*Données :*Reports à nouveau le 1^{er} janvier :

Compte 43661	3.107,40	(T.V.A. sur achats marchandises décembre).
Compte 4368	4.374,18	(T.V.A. à décaisser. Déclaration de chiffre d'affaires décembre).

Achats janvier :

Matériel	2.328,48	(1.980,00 + T.V.A. déductible	348,48)
Marchandises	18.263,28	(15.530,00 + T.V.A. déductible	2.733,28)
TOTAL	20.591,76	(17.510,00	3.081,76)

Ventes janvier 32.089,16 (27.286,65 + T.V.A. collectée 4.802,51)

T.V.A. à décaisser (déclaration de chiffre d'affaires du mois de janvier) calculée comme ci-après :

T.V.A. à reverser sur ventes :		(T.V.A. collectée correspondante : 4.802,51 [crédit du compte 4367]).
(27.290 × 17,6 %) = 4.803,04		
après arrondissement du C. A. imposable à la dizaine de francs supérieure.		(T.V.A. sur marchandises décembre : 3.107,40 + T.V.A. sur matériel janvier : 348,48).
T.V.A. à déduire	3.455,88	
T.V.A. à décaisser	1.347,16	

Cette somme est comptabilisée au crédit du compte 4368 par le débit des comptes :

- 693 : 0,53;
- 4367 : 1.346,63.

TABLEAU DES ÉCRITURES SELON LA MÉTHODE « HORS TAXES »

OPÉRATIONS	MONTANT	DÉBIT	CRÉDIT
1° Crédit de départ :			
● Sur immobilisations :	T.V.A. déductible	43.660	Classe 2
— le cas échéant, constatation de la reprise de la subvention d'équipement, à due concurrence, à la section de fonctionnement.		147	793
— par simplification, les établissements qui financent leurs immobilisations avec des subventions d'équipement, pourront constater le crédit de départ comme ci-après.	T.V.A. déductible	43.660	793
● Sur stocks	T.V.A. déductible	43.661	Classe 3
2° Acquisitions d'immobilisations :			
— prise en charge des mandats	Hors taxe déductible	695-2	4.670
	T.V.A. déductible	43.660	4.670
— règlement des mandats	Toutes taxes comprises	4.670	5
3° Achats d'autres biens et services :			
— prise en charge des mandats	Hors T.V.A. déductible	Classe 6	4.670
		compte de charges	
		par nature	
	T.V.A. déductible	43.661	4.670
— règlement des mandats	Toutes taxes comprises	4.670	5
4° Ventes :			
— prise en charge de l'ordre recettes	Hors T.V.A. collectée	4.680	Classe 7
			compte de produit
			par nature
— encaissement	T.V.A. collectée	4.680	4.367
	Toutes taxes comprises	5	4.680
5° Subventions de fonctionnement reçues :			
— encaissement	Hors T.V.A.	5	431
	T.V.A. collectée	5	4.367
— prise en charge de l'ordre de recettes	Hors T.V.A.	Classe 4	71
		(4680,	
		490 ou	
		compte 43)	

OPÉRATIONS	MONTANT	DÉBIT	CRÉDIT
6° Subvention d'équipement :			
— prise en charge de l'ordre de recettes	La subvention d'équipement n'est pas assujettie à la T.V.A.	Classe 4 (4680, 490 ou compte 43) Classe 5	795-4
— encaissement			Classe 4
7° Imputation de la T.V.A. déductible sur la T.V.A. collectée :			
— sur immobilisations	Montant du mois	4.367	43.660
— sur autres biens et services	Montant du mois précédent	4.367	43.661
1. T.V.A. collectée > T.V.A. déductible :			
— constatation de la T.V.A. à décaisser.		4.367	4.368
— paiement de la T.V.A.		4.368	5
2. T.V.A. collectée < T.V.A. déductible :			
— constatation du crédit d'impôt		4.369	4.366
— remboursement		5	4.369

CAS PARTICULIER Conventions de recherche ou autres ressources affectées assujetties à la T.V.A.	MONTANT	DÉBIT	CRÉDIT
Prise en charge de la convention	Hors T.V.A. collectée	485	475
Encaissement des fonds	Hors taxe T.V.A. collectée	5 5	485 4.367
Prise en charge des mandats	Hors T.V.A. déductible	Classe 6 compte de charges par nature ou compte 65	4.670
	T.V.A. déductible	4.366	4.670
Règlement des mandats		4.670	5
Émission des ordres de recettes à concurrence des fonds employés.	A due concurrence des mandats	475	Classe 7 compte de produits par nature ou compte 75
Imputation de la T.V.A. Déduction sur la T.V.A. collectée : Voir 7° ci-dessus.		4.367	4.366

ANNEXE N° 3

— 10 —

à l'Instruction n° 80-190-M9-1

du 2 décembre 1980

TABLEAU DES ÉCRITURES POUR L'EXÉCUTION D'UN BUDGET

« TOUTES TAXES COMPRISES »

PAR LES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS A CARACTÈRE ADMINISTRATIF, ASSUJETTIS A LA T.V.A.

OPÉRATIONS	MONTANT	COMPTABILITÉ	
		Débit	Crédit
Émission des mandats en règlement des factures La T.V.A. déductible est suivie dans la seule comptabilité administrative. — <i>Ex.</i> : livre des achats.	Toutes taxes comprises	Classe 6 (compte de charge correspondant à la nature de la dépense)	4.670
Émission des ordres de recettes La T.V.A. collectée est suivie dans la seule comptabilité administrative. Sont assujetties à la T.V.A. les subventions de fonctionnement; le fait générateur est constitué par l'encaissement.	Toutes taxes comprises	Classe 4 ou 5	Classe 7 (compte de produit correspondant à la nature de la recette)
Imputation de la T.V.A. déductible sur la T.V.A. collectée : — sur immobilisations — sur autres biens et services 1° T.V.A. collectée > T.V.A. déductible : — constatation de la T.V.A. à décaisser (prise en charge du mandat). — paiement de la T.V.A. à décaisser .. 2° T.V.A. collectée < T.V.A. déductible en raison, notamment de l'existence du « crédit de départ » sur les immobilisations en cours d'utilisation et les stocks au 1 ^{er} janvier de l'année d'assujettissement : — constatation du crédit de T.V.A. et demande de remboursement (prise en charge de l'ordre de recettes). — encaissement du remboursement	Montant du mois en cours Montant du mois précédent Montant figurant à la déclaration fiscale établie par l'ordonnateur Montant figurant à la déclaration fiscale établie par l'ordonnateur	6.220 « T.V.A. à décaisser » (écriture justifiée par le double de la déclaration fiscale) 4.368 4.369 « T.V.A. à régulariser » 5	4.368 « T.V.A. à décaisser » Classe 5 793 (écriture justifiée par le double de la déclaration fiscale) 4.369
<i>Cas particulier.</i> — Ressources affectées : — prise en charge des ressources affectées (conventions). — encaissement des fonds T.V.A. collectée suivie en comptabilité administrative.	Toutes taxes comprises Toutes taxes comprises	485 5	475 485

OPÉRATIONS	MONTANT	COMPTABILITÉ	
		Débit	Crédit
Émission des mandats La T.V.A. déductible est suivie en comptabilité administrative.	Toutes taxes comprises	Classe 6 : compte de charges par nature ou compte 65	4.670
Émission des ordres de recettes pour constater l'emploi des fonds.	Toutes taxes comprises	475	Classe 7 : compte de produits par nature ou compte 75
Imputation de la T.V.A. déductible sur la T.V.A. collectée :			
— sur immobilisations	Montant du mois en cours		
— sur autres biens et services	Montant du mois précédent		
1° T.V.A. collectée > T.V.A. déductible :			
— constatation de la T.V.A. à décaisser (prise en charge du mandat).	Montant figurant à la déclaration fiscale	6.220 ou 65-2 « T.V.A. à décaisser »	4.368 « T.V.A. à décaisser »
— paiement de la T.V.A.		4.368	Classe 5
2° T.V.A. collective < T.V.A. déductible : crédit de T.V.A. (prise en charge de l'ordre de recettes).	Montant figurant à la déclaration fiscale	4.369	485
— prise en charge complémentaire sur ressources affectées correspondant au crédit de T.V.A.		485	475
— encaissement du remboursement		5	4.369