

**DIRECTION
DE LA
COMPTABILITÉ PUBLIQUE**

Sous-Direction D

BUREAU D4

INSTRUCTION N° 81-152 - M9-1

du 14 octobre 1981

(Texte publié au *Bulletin officiel de la Comptabilité publique*)

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

**MODALITÉS D'APPLICATION DU RÉGIME DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE
AUX ÉTABLISSEMENTS PUBLICS A CARACTÈRE ADMINISTRATIF
RELEVANT DU MINISTÈRE DE L'ÉDUCATION NATIONALE
(ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR)**

ANALYSE

Diffusion aux trésoriers-payeurs généraux de la circulaire interministérielle n° 824 du 3 septembre 1981 relative à l'application de la taxe sur la valeur ajoutée

DOCUMENT A ANNOTER

Instruction n° 80-190-M9-1 du 2 décembre 1980

Messieurs les trésoriers-payeurs généraux trouveront en annexe à la présente instruction le texte d'une circulaire interministérielle n° 824 du 3 septembre 1981 relative aux modalités d'application du régime de la taxe sur la valeur ajoutée aux établissements publics à caractère administratif relevant du ministère de l'Éducation nationale.

Cette circulaire a pour objet de préciser les conditions d'application à ces organismes des articles 24 à 48 de la loi de finances rectificative n° 78-1240 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.

Les comptables supérieurs voudront bien rendre compte à la Direction, sous le timbre du bureau D4, des difficultés qu'ils rencontreraient dans l'application de la présente instruction.

Le directeur de la Comptabilité publique,
Pour le directeur de la Comptabilité publique :
Le sous-directeur,
Gérard SCRIBOT.

DIFFUSION
CS2
11

ANNEXE

— 2 —

à l'Instruction n° 81-152 - M9-1

du 14 octobre 1981

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
ET DES FINANCES

DIRECTION
DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Bureau D 4

MINISTÈRE
DE L'ÉDUCATION NATIONALE

DIRECTION DES AFFAIRES GÉNÉRALES
ET FINANCIÈRES

Sous-direction des Établissements
DAGEFI 9

Circulaire n° 824 du 3 septembre 1981

CIRCULAIRE

relative aux modalités d'application du régime de la taxe sur la valeur ajoutée aux établissements publics à caractère administratif relevant du ministère de l'Éducation nationale (enseignement supérieur).

LE MINISTRE DÉLÉGUÉ AUPRÈS DU MINISTRE DE L'ÉCONOMIE ET DES FINANCES, CHARGÉ DU BUDGET,

LE MINISTRE DE L'ÉDUCATION NATIONALE,

à Mesdames et Messieurs les recteurs-chanceliers des universités,

Mesdames et Messieurs les chefs des grands établissements d'enseignement supérieur et de recherche,

*Mesdames et Messieurs les directeurs des établissements d'enseignement technique supérieur s/c
de Messieurs les recteurs d'Académie,*

Mesdames et Messieurs les agents comptables.

Nous avons l'honneur de vous adresser ci-joint, la circulaire prise en application de la loi de finances rectificative du 29 décembre 1978 (J.O. du 30 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, qui a pour effet d'étendre le champ d'application de la taxe à une partie des activités des établissements publics dont la mission est l'enseignement et la recherche.

*Le ministre délégué auprès du ministre de l'Économie et des Finances,
chargé du Budget,*

Pour le ministre et par délégation :

Le directeur de la Comptabilité publique,

Pour le directeur de la Comptabilité publique :

Le sous-directeur,

Gérard SCRIBOT.

Le ministre de l'Éducation nationale,

Pour le ministre et par délégation :

Le directeur des Affaires générales et financières,

Pour le directeur et par délégation :

Le sous-directeur des établissements,

M. BARBOTIN.

CIRCULAIRE

relative aux modalités d'application du régime de la taxe sur la valeur ajoutée aux établissements publics à caractère administratif relevant du ministère de l'Éducation nationale (enseignement supérieur).

Les conditions d'application de la taxe aux établissements publics nationaux ont été précisées dans les instructions n° 32 du 15 février 1979, n° 35 du 22 février 1979 et n° 34 du 18 février 1981 de la Direction générale des impôts (1).

Compte tenu des inconvénients qui auraient résulté de l'application rétroactive de la taxe aux opérations imposables, l'imposition des établissements mentionnés ci-dessus n'est intervenue qu'au 1^{er} janvier 1981.

I. — RÉGIME DE LA TAXE

1. Champ d'application.

Afin de simplifier au maximum l'application de ce régime d'imposition nouveau pour les établissements concernés, il y a lieu de considérer que seules les activités de recherche sont obligatoirement taxables. Elles doivent constituer, à cet égard, un secteur imposable au niveau de chaque établissement public.

Le champ d'application de la taxe s'étend à l'ensemble des opérations imputées aux comptes ouverts au titre des activités de recherche en application de l'instruction n° 109-203-D4 du 29 novembre 1974 (2). Toutefois, ne sont pas comprises dans l'assiette d'imposition, les subventions d'équipement à la recherche scientifique

Par contre les activités autres que celles de recherche telles qu'elles sont définies ci-dessus sont réputées exclues du domaine soumis à la T.V.A., notamment les activités des services administratifs, les services et prestations que les groupements rendent à leurs membres, les activités d'enseignement et de formation continue.

Au cas où une subvention de recherche, destinée à un organisme déterminé extérieur à l'établissement transite simplement par cet établissement, la collecte et le reversement de la taxe sont directement transférés au bénéficiaire définitif.

Cependant, il peut apparaître que certaines activités nettement isolables constituent des ensembles dont la nature les place dans le champ d'application de la taxe et, corrélativement, ouvre aux établissements des droits à déduction, compte tenu des règles applicables en la matière : dans les cas où cette situation se produirait, les chefs d'établissements sont invités à demander à l'administration locale des impôts que ces activités soient assujetties en tant que secteur particulier, et à rendre compte de ces démarches au ministre de l'Éducation nationale.

2. Droit à déduction.

Le droit à déduction s'applique aux opérations assujetties à la T.V.A. effectuées avec l'ensemble des ressources — d'investissement comme de fonctionnement — affectées aux activités de recherche et donnant lieu à l'établissement d'une facture. Corrélativement, les rémunérations payées au titre de ce secteur sont exonérées de la taxe sur les salaires, en application de l'article 231 du Code général des impôts.

Il convient, en outre, de souligner que les établissements peuvent, comme toute entreprise qui devient redevable de la T.V.A., obtenir la déduction de la T.V.A. qu'ils ont supportée sur les stocks et sur les immobilisations en cours d'utilisation à la date de leur assujettissement, dans les conditions précisées à l'annexe II du Code général des impôts.

3. Déclaration de l'impôt.

La déclaration de l'impôt dû au fisc, après déduction de la masse des taxes figurant sur les factures des fournisseurs, est établie par établissement public et présentée par l'ordonnateur, sous sa responsabilité.

En conséquence, les chefs d'établissements et les agents comptables sont invités à se rapprocher des services locaux des Impôts, afin de préparer dans les meilleures conditions possibles l'application de ce nouveau régime d'imposition.

(1) Ainsi que dans la lettre n° 2009-L du 12 juin 1980 du service de la Législation fiscale ci-jointe (annexe I).

(2) Actuellement les comptes concernés sont :

— 4750, 4751;

— 650, 651;

— 4850, 4851;

— 750, 751.

II. — MISE EN ŒUVRE COMPTABLE

1. Principes.

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) intitulée : T.V.A. 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).

a. *Mise en œuvre.*

Compte tenu de ces principes, la mise en œuvre de la T.V.A. peut être décrite selon la procédure suivante :

D'une part, l'établissement collecte la T.V.A. à l'occasion soit de l'encaissement des subventions, soit des versements provenant d'un contrat (secteur recherche) ou d'une autre activité (secteur particulier), soit de la livraison d'un bien : les montants de la T.V.A. sont précisés lors de l'attribution de la subvention de recherche ou de la conclusion des contrats. Au cas où ces ressources comportent une subvention destinée à des opérations d'équipement, le montant doit être individualisé.

En effet, en matière de recherche, le régime fiscal est fondé, en principe sur l'origine de la subvention.

De ce fait, constituent des ressources taxables toutes les subventions de fonctionnement, et les aides à la recherche y compris la subvention « soutien de programme », les dotations et crédits d'études ainsi que l'ensemble des contrats de recherche (1).

Seules les subventions d'équipement affectées à l'acquisition d'un bien d'investissement déterminé sont exclues de la base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée. Il est nécessaire, pour qu'elles ne soient pas soumises à la taxe, que les trois conditions suivantes soient réunies :

1° Les sommes versées doivent avoir le caractère de subventions, c'est-à-dire n'avoir aucune contrepartie, ni être subordonnées à l'accomplissement d'aucune obligation contractuelle. En effet, lorsque le versement est effectué dans de telles conditions il s'analyse comme le paiement d'un prix ou la rémunération d'un service.

2° La subvention doit avoir dès l'origine le caractère d'une subvention d'équipement.

Ce caractère est déterminé par la partie versante. Dès lors, les subventions de fonctionnement ou d'équilibre qui peuvent être affectées à n'importe quel poste de charges ou d'immobilisations ne peuvent être assimilées à des subventions d'équipement même pour la partie de leur montant qui serait effectivement affectée à l'acquisition d'immobilisations.

3° La subvention d'équipement doit être affectée à l'acquisition directe d'une immobilisation. Tel ne peut être le cas de versements destinés à permettre des remboursements d'emprunts contractés pour l'acquisition d'une immobilisation ou à couvrir les charges d'amortissement de celle-ci. De même si la subvention de recherche est utilisée au paiement de dépenses de fonctionnement ou versée à un compte de « renouvellement d'immobilisations » qui doit servir à terme à l'acquisition d'immobilisations, elle sera considérée au regard de la taxe sur la valeur ajoutée comme une subvention de fonctionnement imposable.

b. *Paiement.*

D'autre part, l'établissement paie la T.V.A. lors du règlement de ses charges de fonctionnement et de ses acquisitions d'immobilisations.

Dans le secteur de la recherche l'établissement déduit de la T.V.A. collectée le montant de la T.V.A. facturée par ses fournisseurs et par ses prestataires de services; la somme restant après cette opération représente celle dont l'établissement est redevable au Trésor : si le solde est négatif, l'établissement peut en demander le remboursement dans les conditions fixées par la réglementation fiscale.

Le cas échéant, dans un autre secteur imposable, le droit à déduction sera éventuellement affecté d'un pourcentage égal à celui des opérations soumises à la T.V.A. par rapport à l'ensemble des opérations de ce secteur (prorata).

c. *Comptabilisation.*

En application des dispositions de l'article 213 de l'annexe II du Code général des impôts, les opérations de comptabilisation de la T.V.A. portant sur le coût des matières premières, des services, des investissements utilisés pour les besoins de l'exploitation, la vente des produits et services de celle-ci, doivent être décrites dans des comptes

(1) Il convient de remarquer que les subventions de fonctionnement ont été abondées pour tenir compte de l'incidence de leur assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée. Il en a été ainsi notamment des crédits de soutien de programme et de ceux qui financent les conventions de recherche conclues avec la délégation générale à la Recherche scientifique et technique. La non-imposition de ces recettes conduirait les bénéficiaires à ne pas reverser au Trésor la taxe qu'ils ont collectée. Il ne serait donc pas légitime de considérer après coup qu'une fraction des sommes en cause s'analyse comme une subvention d'équipement échappant à la taxe.

distincts au sens fiscal et complets pour chaque secteur assujéti. Il convient toutefois de souligner que l'obligation d'utiliser des comptes distincts répond à la fois à un objectif d'ordre fiscal, et à la nécessité d'isoler, dans la comptabilité générale, les opérations de la recherche, et n'implique pas la modification des structures budgétaires des établissements.

A cet égard les comptes 4750, 4751, 4850, 4851, 650, 651, 750, 751 constituent le support de la comptabilité « distincte » au sens fiscal du secteur « recherche ».

Par ailleurs la T.V.A. collectée, d'une part, et la T.V.A. déductible, d'autre part, ne doivent pas figurer dans les produits et dans les charges de l'établissement.

S'agissant d'opérations effectuées d'ordre et pour compte du Trésor public, leur enregistrement doit être constatée dans des comptes de la classe 4 (cf. annexe II, tableaux d'écritures).

En revanche, la T.V.A. non déductible, afférente à un bien ou à un service, doit être considérée comme un élément du coût de ce bien ou de ce service, et faire l'objet d'une imputation au même compte que celui de ce bien ou de ce service.

d. *Déclaration.*

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.

Cette règle dite du décalage d'un mois, oblige à distinguer en comptabilité la T.V.A. déductible sur immobilisations, de la T.V.A. déductible sur les autres biens et services.

En ce qui concerne les modalités d'établissement des déclarations de chiffre d'affaires, par analogie avec la solution autorisée pour les collectivités locales, il est admis que les établissements opèrent la déduction de la taxe figurant sur leurs factures d'achats de biens et de services au titre du mois au cours duquel le comptable a pris en charge les mandats correspondants à ces dépenses, sous réserve toutefois de l'application de la règle générale du décalage d'un mois pour les services et biens ne constituant pas des immobilisations.

2. Dispositions diverses.

EXERCICE COMPTABLE.

L'attention des ordonnateurs et des comptables est attirée sur les dispositions de l'instruction n° 109-203-D4 du 29 novembre 1974 qui ne prévoient pas de période complémentaire en matière de ressources affectées. En effet, la comptabilisation des opérations de recherche sans utilisation du système de la période complémentaire simplifie le suivi de la T.V.A. dont les comptes ne sont alors ouverts que dans l'exercice en cours.

JUSTIFICATIONS CONCERNANT LA T.V.A. DÉDUCTIBLE SUR IMMOBILISATIONS.

Afin que l'administration fiscale puisse effectuer tout contrôle sur le montant de la T.V.A. déductible sur les immobilisations, les agents comptables doivent dresser une liste spéciale des immobilisations ayant donné lieu à l'exercice du droit à déduction de la T.V.A.

A cet effet, il est recommandé aux agents comptables de mettre en place un dispositif qui permette de déterminer aisément les immobilisations ayant fait l'objet de T.V.A. déductible, et d'opérer un suivi des régularisations effectuées (par exemple : tenue de fiches d'immobilisations).

TRANSFERTS DE SUBVENTIONS.

L'activité de redistribution de subventions ou d'aides budgétaires (subventions encaissées pour le compte d'autres établissements) n'est pas, en soi, une activité soumise à la T.V.A. Les ressources destinées à être intégralement redistribuées ne sont donc pas taxables au niveau de l'organisme redistributeur. Elles sont, en revanche, soumises à la T.V.A. en tant que ressources du bénéficiaire final de la subvention ou de l'aide dans la mesure où elle est destinée à couvrir une activité taxable.

3. Dispositions transitoires.

AFFAIRES EN COURS.

a. *Calcul de la T.V.A. collectée.*

La T.V.A. sur contrats en cours d'exécution au 1^{er} janvier 1981 et conclus antérieurement à cette date, mais postérieurement au 1^{er} janvier 1979, sera calculée à raison des encaissements effectués à compter du 1^{er} janvier 1981, les encaissements réalisés sur ces contrats avant le 1^{er} janvier 1981 n'étant pas imposables.

En revanche, les encaissements correspondant aux contrats conclus avant le 1^{er} janvier 1979 sont exonérés de la taxe s'ils interviennent avant le 1^{er} janvier 1982. Dans ce cas, les opérations n'ouvrent pas droit à déduction.

b. Détermination et justification des encaissements à venir au 1^{er} janvier.

Le montant des encaissements à venir, dont le total devra correspondre au solde débiteur du compte 485-0 au 31 décembre 1980, sera justifié au moyen d'un tableau détaillé distinguant, d'une part, les contrats et les avenants signés avant le 1^{er} janvier 1979 et, d'autre part, les contrats et avenants conclus entre le 1^{er} janvier 1979 et le 31 décembre 1980.

Ce document devra comporter tous renseignements utiles : dates des contrats, dates des avenants, sommes encaissées, sommes restant à encaisser au 1^{er} janvier 1981, montant de la taxe correspondante.

CRÉDIT DE DÉPART.

En principe, les établissements doivent réduire les comptes d'immobilisations ou de stocks concernés du montant de la T.V.A. déductible au titre du « Crédit de départ » par le débit du compte 436-6 « T.V.A. déductible » au sous-compte intéressé :

- 436-60 T.V.A. déductible sur les immobilisations;
- 436-61 T.V.A. déductible sur autres biens et services.

Le système des ressources affectées conduisant automatiquement à l'intégration des immobilisations du secteur recherche à la classe 2 du bilan par le jeu du compte 14, les subventions d'équipement devraient alors faire l'objet d'une reprise à la section de fonctionnement à due concurrence.

Toutefois, par mesure de simplification, il est accepté de constater le crédit de départ au titre des immobilisations, comme ci-après :

Débit 43660 à crédit 793 ou 4859.

4. Cas particuliers.

IMPUTATION OU RESTITUTION DE LA TAXE.

a. Le principe de l'imputation ou de la restitution.

La partie de la T.V.A. collectée initialement sur les fonds non utilisés et à rembourser au cocontractant à la suite, soit de la résiliation, soit de l'interruption d'un contrat en cours d'exécution, peut donner lieu à imputation ou à restitution au profit de l'établissement collecteur, pour remboursement au cocontractant.

b. Modalités d'exercice du droit à imputation ou à restitution.

L'établissement qui désire bénéficier de l'imputation ou de la restitution de la taxe doit établir une note d'avoir destinée à l'administration fiscale. Ce document doit porter référence à la déclaration dans laquelle était comprise la T.V.A. dont l'imputation ou la restitution est demandée.

La note d'avoir doit être annexée à la déclaration faite au titre du mois au cours duquel le remboursement est demandé, le montant de cet avoir étant imputable sur la somme due par ailleurs par l'établissement, suivant le principe de la compensation habituellement utilisé.

5. Les aménagements comptables de l'instruction M 9-1.

La description comptable des opérations relatives à la taxe sur la valeur ajoutée s'effectue conformément aux instructions ci-jointes qui découlent des décisions prises par le Conseil national de la Comptabilité lors de son assemblée plénière du 15 décembre 1970 [la note d'information n° 19 du conseil peut, à cet égard, être utilement consultée] (1).

Les aménagements comptables de l'instruction M 9-1 portent sur l'ouverture des subdivisions appropriées du compte 436 « Impôts et taxes » à utiliser dans la comptabilité du secteur imposable :

- 436-6 T.V.A. déductible;
- 436-60 T.V.A. déductible sur immobilisations;
- 436-61 T.V.A. déductible sur autres biens et services;
- 436-7 T.V.A. collectée;
- 436-8 T.V.A. à décaisser;
- 436-9 T.V.A. à régulariser.

L'ouverture de ces comptes est obligatoire. Ils peuvent être subdivisés en tant que de besoin.

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

III. — RÉGIME PARTICULIER VALABLE POUR L'EXERCICE 1981 (voir tableau d'écritures de l'annexe III)

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 spécifiques à l'exercice 1981 : les établissements qui ont établi un budget, toutes taxes comprises, devront l'exécuter sous cette forme, à moins de prendre une décision modificative destinée à établir les prévisions hors taxes.

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

Les recettes et les dépenses sont par conséquent comptabilisées toutes taxes comprise 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, soit à raison 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 :

- soit par l'émission d'un mandat imputé au C/650-2 ou C/651-12 selon que la « T.V.A. à décaisser » relève des opérations « Contrats de recherche » ou « Recherche subventionnée par l'État : soutien des programmes » ;
- soit par la transmission d'une note de l'ordonnateur à l'agent comptable précisant le montant de la « 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 selon le cas au débit du C/650-2 ou 651-12 par le crédit du C/4368 « T.V.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 » est porté au crédit du C/4850, du C/485-12 ou du C/485-13 par le débit du C/4369 « T.V.A. à régulariser ».

En dehors des cas ci-dessus, cette comptabilisation selon la méthode « toutes taxes comprises » ne fait pas obstacle aux contrôles qui incombent normalement aux comptables en matière de liquidation.

*
**

Ces dispositions transitoires sont destinées à faciliter l'adaptation des établissements aux contraintes nouvelles découlant de l'assujettissement à la T.V.A. Elles présentent l'inconvénient de limiter la justification des opérations enregistrées aux C/T.V.A. à décaisser et T.V.A. à régulariser à la déclaration fiscale établie par l'ordonnateur sous sa responsabilité.

*
**

Les difficultés qui pourraient apparaître lors de l'application de la présente instruction devront être portées à la connaissance des services intéressés :

- pour le ministère de l'Éducation nationale, direction des Affaires générales et financières, bureau DAGEFI 9 ;
- pour le ministère de l'Économie et des Finances, direction de la Comptabilité publique, bureau D 4.

*
**

MINISTÈRE DU BUDGET

SERVICE
DE LA LÉGISLATION FISCALESous-direction D
Bureau D 1

N° 2009/L

ANNEXE 1

Paris, le 12 juin 1980.

LE MINISTRE DU BUDGET,

*à Madame le ministre des Universités, direction des Affaires générales et financières.***OBJET : Régime applicable en matière de taxe sur la valeur ajoutée depuis le 1^{er} janvier 1979, aux établissements relevant du ministère des Universités.**

RÉFÉRENCE : Vos notes n° 0871, en date du 6 novembre 1979, et n° 0427, du 23 mai 1980.

Comme suite à vos notes citées en référence, j'ai l'honneur de vous faire connaître le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux établissements relevant de votre département ministériel depuis l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative du 29 décembre 1978.

Je vous précise qu'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.

Le régime fiscal applicable aux diverses opérations effectuées par les universités et les chancelleries résulte de la combinaison des dispositions qui précèdent avec les diverses exonérations prévues à titre général dans la nouvelle législation et en particulier aux articles 261-3, 261-4-1°, 261-4-4° et 261 B du Code général des impôts.

Ce régime doit être déterminé en examinant la situation propre à chaque organisme doté d'une personnalité morale et de l'autonomie financière.

A cet égard, il est observé que les groupements prennent la qualité d'assujetti lorsqu'ils réalisent en leur nom propre des opérations imposables. Ils ne sont exonérés pour les services qu'ils rendent à leurs adhérents que s'ils remplissent les conditions définies à l'article 261 B du Code général des impôts, étant précisé que ce texte exclut du bénéfice de l'exonération les livraisons de biens.

Il résulte de l'ensemble de ces dispositions législatives et des principes qu'elles définissent que les activités poursuivies par les établissements dépendant du ministère des Universités peuvent être classées en deux catégories. En effet, certaines de ces activités doivent être soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, tandis que les autres ne donnent pas lieu au paiement de la taxe, soit parce qu'elles sont situées en dehors du champ d'application de cet impôt, soit parce qu'elles sont exonérées.

I. — ACTIVITÉS SOUMISES A LA TAXE

Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 29 décembre 1978, les travaux d'études et de recherches sont imposables à la taxe sur la valeur ajoutée, quel que soit leur objet (travaux d'études de caractère technique, industriel, économique, financier, démographique ou concernant l'informatique, l'organisation, la publicité et l'urbanisme), et quels que soient le statut de la personne qui les exécute (établissements publics de l'État, des collectivités locales, organisme sans but lucratif) et la qualité de la personne qui en bénéficie, et quel que soit leur mode de financement.

Dès lors, les travaux de cette nature effectués par les universités doivent être soumis à la taxe, qu'ils le soient au profit de tiers, ou d'autres personnes morales, ou même de l'État.

Toutefois, lorsque ces travaux sont réalisés par un organisme de l'État ne bénéficiant pas de l'autonomie financière pour le compte d'un ministère, et qu'ils sont rémunérés par des virements internes de crédits budgétaires, ils ne sont pas passibles de la taxe sur la valeur ajoutée.

En ce qui concerne la base imposable à la taxe sur la valeur ajoutée, il est précisé qu'aux termes de l'article 267-I du Code général des impôts, les subventions affectées au financement des travaux d'études imposables doivent être comprises dans la base d'imposition des opérations taxables, à l'exclusion, toutefois, des subventions d'équipement. Il a été admis, d'autre part, que les établissements publics de recherche bénéficiant de crédits budgétaires ouverts dans le cadre de l'enveloppe recherche ne soient pas imposés pour ces sommes en 1980.

II. — ACTIVITÉS NE DONNANT PAS LIEU AU PAIEMENT DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

Sous réserve de cas particuliers d'exonération, la majeure partie des établissements publics relevant du ministère des Universités, constitue des établissements d'enseignement supérieur. Ils sont, en tant que personnes morales de droit public assurant un service éducatif, situés hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, en vertu des dispositions de l'article 256 B, 1^{er} alinéa, cité plus haut. Leur non-assujettissement n'entraîne aucune distorsion dans les conditions de la concurrence, les établissements privés d'enseignement étant exonérés de cette taxe par l'article 261-4-4°.

Les services administratifs du ministère des Universités sont également hors du champ d'application de cet impôt en vertu du même article 256 B.

Conformément à votre souhait, il est possible de rattacher aux services administratifs les chancelleries, dès lors que le décret n° 71-1105 du 30 décembre 1970 leur attribue, à titre exclusif, l'administration, pour le compte des établissements publics à caractère scientifique et culturel, des biens et charges qui sont indivis entre plusieurs établissements.

Les opérations réalisées, y compris les fournitures d'énergie thermique, échappent, en conséquence, à l'imposition, notwithstanding les dispositions du second alinéa de l'article 256 B déjà cité, les chancelleries ayant reçu mandat légal d'administrer les biens indivis pour le compte des établissements universitaires concernés.

Eu égard à la situation spécifique du secteur universitaire, la même solution devra être appliquée aux rétrocessions de ces mêmes matières entre établissements universitaires lorsqu'elles sont nécessitées par la gestion de complexes universitaires.

Par ailleurs, certaines opérations bénéficient d'exonérations particulières.

Il en est ainsi des travaux d'analyse et de biologie médicale, de la vente de biens usagés, du transport d'étudiants et du transport de biens, dès lors qu'ils sont étroitement liés à l'enseignement universitaire.

Il en est de même pour les activités de restauration et d'hébergement exercées par les œuvres universitaires puisque les prestations qu'elles offrent sont réservées exclusivement aux étudiants des établissements universitaires et que leur existence est nécessaire au bon fonctionnement de ces derniers.

Enfin, les ventes d'objets fabriqués par les étudiants échappent également au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée en application de l'article 261-4-4° du Code général des impôts dans la mesure où elles font partie intégrante de l'enseignement ou en constituent le prolongement indispensable, c'est-à-dire à condition qu'elles revêtent un caractère occasionnel et qu'il ne soit pas fait appel à des méthodes commerciales susceptibles de conférer à ces ventes un caractère concurrentiel.

III. — DROITS A DÉDUCTION

Les établissements relevant du ministère des Universités qui effectuent concurremment des opérations imposables et non imposables sont dans la situation des entreprises qui ne réalisent pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction sur l'ensemble de leurs activités et sont ainsi soumis aux dispositions, d'une part, des articles 212 à 215 de l'annexe II au Code général des impôts, d'autre part, des articles 219 et 220 de la même annexe.

Notamment, conformément aux dispositions de l'article 213 de l'annexe II au Code général des impôts, dès lors qu'ils effectuent des opérations qui ne sont pas soumises à des dispositions identiques au regard de la taxe sur la valeur ajoutée, les établissements concernés doivent répartir leurs activités en secteurs distincts pour l'exercice de leurs droits à déduction.

A cet égard, les activités imposables de recherche, et éventuellement de livraisons de biens fabriqués par les élèves, devront faire l'objet d'une comptabilisation distincte des autres opérations non imposables.

Au sein de chacun de ces secteurs, la détermination des droits à déduction s'effectue selon le pourcentage de déduction particulier du secteur, étant observé que seuls les biens et services exclusivement affectés à un secteur taxé ouvrent droit à déduction alors que ceux affectés à un secteur non imposé n'autorisent aucun droit à déduction.

Enfin, il est précisé que le pourcentage de déduction résulte du rapport existant entre les recettes annuelles propres au secteur soumis à la taxe et l'ensemble des recettes du secteur, y compris les subventions de fonctionnement, les virements internes de crédits budgétaires et les encaissements afférents aux affaires en cours au 1^{er} janvier 1979.

IV. — DATE D'APPLICATION

Compte tenu des inconvénients qui résulteraient d'une application rétroactive de la taxe aux opérations imposables, il a paru possible d'admettre que l'imposition des universités n'intervienne que le 1^{er} janvier 1981.

Ce report ne fait pas obstacle aux mesures transitoires concernant les opérations pour lesquelles le fait générateur de la taxe est constitué par l'encaissement du prix et qui ont été prévues pour les affaires en cours à la date d'entrée en vigueur de la loi du 29 décembre 1978 et explicitées par l'instruction du 22 février 1979 publiée au *Bulletin officiel* de la Direction générale des impôts sous le n° 3 B-2-79, aux termes de laquelle les encaissements correspondant aux contrats conclus avant le 1^{er} janvier 1979 sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée s'ils interviennent avant le 1^{er} janvier 1982.

Il résulte de ces dispositions que les encaissements correspondant à des contrats conclus en 1979 et 1980, ne seront pas imposés s'ils ont été effectués avant le 1^{er} janvier 1981 et seront soumis à la taxe s'ils sont effectués en 1981.

Bien entendu, j'examinerai avec attention les difficultés qui pourraient résulter de la mise en œuvre de l'ensemble de ces dispositions.

Pour le ministre et par délégation :

Le chef du service de la Législation fiscale,

ANNEXE II

Tableau des écritures comptables pour l'exécution du budget « hors taxes » par les établissements publics à caractère administratif relevant du ministère de l'Éducation nationale (établissements d'enseignement supérieur).

OPÉRATIONS	VALEUR	COMPTABILITÉ	
		Débit	Crédit
1. Crédit de départ			
(voir II, 3°, p. 7 de la circulaire)			
10 T.V.A. déductible sur immobilisations en cours d'utilisation doit donner lieu :			
— en principe à :		436-60	C/2 concerné
et reprise de subvention;		14	793
— mais par mesure de simplification :			
1 ^{re} solution,		436-60	793
2 ^e solution.		436-60	485-9
		485-9	475-9
11 T.V.A. déductible sur stocks existants au 1 ^{er} janvier 1981 et déjà inscrits au C/3 (condition indispensable).		436-61	C/3 concerné
2. Subvention de recherche			
20 Soutien des programmes (66-71, § 80).			
200 Prise en charge de la subvention.	H.T.	485-12	475-12
201 Encaissement.	H.T.	5	485-12
	T.V.A. collectée	5	436-7
202 Achats de biens et services :			
— prise en charge de la dépense;	H.T.	651	467-0
		(1) { 13	
		14	
		15	
	T.V.A. déductible	436-61	467-0
		467-0	5
— paiement de la dépense;	T.T.C.		
— émission de T.R. à hauteur de la dépense.	H.T.	475-12	751-12
203 Acquisition d'immobilisations :			
— prise en charge de la dépense;	H.T.	651-52	467-0
	T.V.A. déductible	436-60	467-0
— paiement de la dépense;	T.T.C.	467-0	5
— émission de T.R. à hauteur de la dépense.	H.T.	475-12	751-52
21 Équipement scientifique (66-71, § 40).			
210 Prise en charge de la subvention.	La subvention du chapitre 66-71, § 40, n'est pas assujettie à la T.V.A.	485-13	475-13

(1) Le C/651-10 n'a pas été indiqué car les états de liquidation de dépenses de personnel ne peuvent mentionner de T.V.A. Cependant l'utilisation de cette imputation reste possible dans les limites précisées par la circulaire n° 79-U-037 du 7 juin 1979. Il est rappelé que les dépenses de personnel « Recherche » bénéficient de l'exonération de la taxe sur les salaires consécutive à l'assujettissement à la T.V.A. (application de l'article 231 C.G.I.).

OPÉRATIONS	VALEUR	COMPTABILITÉ	
		Débit	Crédit
211 Encaissement.		5	485-13
212 Acquisition d'immobilisations :			
— prise en charge de la dépense;	H.T.	651-53	467-0
	T.V.A. déductible	436-60	467-0
— paiement de la dépense;	T.T.C.	467-0	5
— émission de T.R. à hauteur de la dépense.	H.T.	475-13	751-53
22 Subvention de recherche affectée aux dépenses de personnel (CH. 36-15).			
220 Prise en charge de la subvention :			
— exercice 1981 (2) ;	Totalité de la subvention	485-11	475-11
— exercices 1982 et suivants;	H.T.	485-11	475-11
221 Encaissements de la subvention :			
— exercice 1981 (2) ;	Totalité de la subvention	5	485-11
— exercices 1982 et suivants.	H.T.	5	485-11
	T.V.A. collectée	5	436-7
222 Utilisation de la subvention :			
— prise en charge de la dépense;	État de liquidation des rémunérations et vacations versées au personnel « Recherche » avec exonération des taxes sur les salaires.	651-11	467-0
— paiement de la dépense;		467-0	5
— émission de T.R. à hauteur de la dépense.		475-11	751-11
3. Contrat de recherche			
La T.V.A. collectée est assise sur l'ensemble des sommes à percevoir au titre du contrat. Le traitement fiscal et le traitement comptable du contrat sont disjoints. Fiscalement le contrat est considéré normalement comme une subvention de fonctionnement. Comptablement les recettes provenant du contrat continuent à être imputées selon leur utilisation conformément à l'instruction n° 109-203 D4 du 29 novembre 1974 :			
30 Prise en charge du contrat de recherche.	Hors T.V.A. collectée	485-0	475-0
31 Encaissement sur contrat de recherche.	H.T.	5	485-0
	T.V.A. collectée	5	436-7

(2) Voir lettre n° 30/0067 du 2 février 1981.

OPÉRATIONS	VALEUR	COMPTABILITÉ	
		Débit	Crédit
32 Achats de biens et services sur contrat de recherche:			
— prise en charge de la dépense;	H.T.	650	} 3 4 6
		(3)	
	T.V.A. déductible	436-61	467-0
— paiement de la dépense;	T.T.C.	467-0	5
— émission du T.R. à hauteur de la dépense.	H.T.	475-0	750-1
33 Acquisition d'immobilisations sur contrat de recherche :			
— prise en charge de la dépense;	H.T.	650-5	467-0
	T.V.A. déductible	436-60	467-0
— paiement de la dépense;	T.T.C.	467-0	5
— émission du T.R. à hauteur de la dépense.	H.T.	475-0	750-5
4. Imputation de la T.V.A. déductible sur la T.V.A. collectée			
Sur immobilisations.	Montant du mois en cours	436-7	436-60
Sur autres biens et services.	Montant du mois précédent	436-7	436-61
40 T.V.A. collectée > T.V.A. déductible :			
— constatation de la T.V.A. à décaisser;	Solde du compte débité	436-7	436-8
— paiement de la T.V.A.	Solde du compte débité	436-8	5
41 T.V.A. collectée < T.V.A. déductible :			
— demande de remboursement;	Montant de l'excédent (crédit d'impôt)	436-9	436-6
— encaissement du remboursement.	Montant de l'excédent (crédit d'impôt)	5	436-9
5. Réintégration de la T.V.A. lors d'une cession d'immobilisations			
6. Affaires en cours (contrats)			
Réduction d'un contrat en cours, procéder à une réduction de la prise en charge de la T.V.A. collectée qui sera due.	Montant de la réduction	475-0	485-0
Encaissement des fonds.	Encaissement H.T.	5	485-0
Lorsque l'encaissement est assujéti à la T.V.A.	T.V.A.	5	436-7

(3) Le C/650-1 n'a pas été indiqué car les états de liquidation de dépenses de personnel sur contrats de recherche ne peuvent mentionner de T.V.A. Cependant l'utilisation de cette imputation reste possible pour le personnel recruté au titre du contrat. Il est rappelé que ces dépenses bénéficient de l'exonération de la taxe sur les salaires consécutive à l'assujettissement à la T.V.A. (application de l'article 231 C.G.I.).

OPÉRATIONS	VALEUR	COMPTABILITÉ	
		Débit	Crédit
<p style="text-align: center;">7. Cas particuliers</p> <p>Convention ou contrat de recherche, résilié ou interrompu donnant lieu à remboursement des sommes inemployées :</p> <ul style="list-style-type: none">— imputation sur l'impôt dû et constatation de l'excédent de versement; — remboursement au cocontractant.		4368	4673 « Excédent de versement »
		4673	5

ANNEXE III

Tableau des écritures pour l'exécution du budget 1981 toutes taxes comprises par les établissements publics à caractère administratif relevant du ministère de l'Éducation nationale (établissements d'enseignement supérieur).

OPÉRATIONS	VALEUR	COMPTABILITÉ	
		Débit	Crédit
1. Crédit de départ			
(voir II, 3°, p. 7 de la circulaire)			
10 T.V.A. déductible sur immobilisations en cours d'utilisation doit donner lieu :			
— en principe à :		436-60	C/2 concerné
et reprise de subvention,		14	793
— mais par mesure de simplification :			
1 ^{re} solution,		436-60	793
2 ^e solution.		436-60	485-9
		485-9	475-9
11 T.V.A. déductible sur stocks existants au 1 ^{er} janvier 1981 et déjà inscrits au C/3 (condition indispensable).		436-61	C/3 concerné
2. Subvention de recherche			
20 Soutien des programmes (66-71, § 80).			
200 Prise en charge de la subvention.	Totalité de la subvention mais la T.V.A. collectée est suivie en comptabilité administrative.	485-12	475-12
201 Encaissement.		5	485-12
202 Achats de biens et services :			
— prise en charge de la dépense;	T.T.C. mais la T.V.A. déductible est suivie en comptabilité administrative.	651 { 13	4670
		(1) { 14	
		16	
— paiement;		4670	5
— émission de T.R.		475-12	751-12
203 Acquisition d'immobilisations :			
— prise en charge de la dépense;	T.T.C. mais la T.V.A. déductible est suivie en comptabilité administrative.	651-52	4670
— paiement;		4670	5
— émission de T.R.		475-12	751-52

(1) Le C/651-10 n'a pas été indiqué car les états de liquidation de dépenses de personnel ne peuvent mentionner de T.V.A. Cependant l'utilisation de cette imputation reste possible dans les limites précisées par la circulaire n° 79-U-037 du 7 juin 1979. Il est rappelé que les dépenses de personnel « Recherche » bénéficient de l'exonération de la taxe sur les salaires consécutive à l'assujettissement à la T.V.A. (application de l'article 231 C.G.I.).

OPÉRATIONS	VALEUR	COMPTABILITÉ	
		Débit	Crédit
204 La comptabilité administrative fait apparaître à la fin du mois :			
— soit de la T.V.A. à décaisser :			
— constatation,	Montant figurant à la déclaration fiscale	651-12	4368
— paiement,		4368	5
— émission de T.R.;		475-12	751-12
— soit de la T.V.A. à régulariser :			
— constatation,	Montant figurant sur la déclaration fiscale	4369	485-12
— prise en charge complémentaire sur « soutien des programmes »,		485-12	475-12
— encaissement.		5	4369
21 Équipement scientifique (66-71, § 40).			
210 Prise en charge de la subvention.	Totalité de la subvention et pas de T.V.A. collectée.	485-13	475-13
211 Encaissement.		5	485-13
213 Acquisition d'immobilisations :			
— prise en charge de la dépense;	T.T.C. mais la T.V.A. déductible est suivie en comptabilité administrative.	651-53	4670
— paiement;		4670	5
— émission de T.R.		475-13	751-53
22 Subvention de recherche affectée aux dépenses de personnel [chap. 36-15] (2).			
220 Prise en charge de la subvention.	Totalité de la subvention	485-11	475-11
221 Encaissement.		5	485-11
222 Utilisation de la subvention :	Total de l'état de liquidation des rémunérations et vacations versées au personnel « Recherche »*.		
— prise en charge de la dépense;		651-11	4670
— paiement;		4670	5
— émission de T.R.		475-11	751-11

(*) Avec exonération de la taxe sur les salaires.

(2) Voir lettre n° 30/0067 du 2 février 1981 et annexe II, § 22.

OPÉRATIONS	VALEUR	COMPTABILITÉ	
		Débit	Crédit
<p>3. Contrat de recherche</p> <p>Pour faciliter le suivi particulier de chaque convention, tout en organisant un suivi global de la T.V.A., il est conseillé d'ouvrir dans la comptabilité générale à l'intérieur des comptes 4750 et 4850 une ligne particulière pour les opérations hors taxes d'une part, la T.V.A. d'autre part.</p>			
30 Prise en charge du contrat.	H.T.	4850 H.T. (3) ou 4850-0	4750 H.T. ou 4750-0
	T.V.A. collectée	4850 T.V.A. (3) ou 4850-1	4750 T.V.A. ou 4750-1
31 Encaissement.	H.T.	5	4850 HT ou 4850 (3)
	T.V.A collectée	5	4850 T.V.A. ou 4850-1 (3)
32 Achats de biens et services :			
— prise en charge de la dépense;	T.T.C. la T.V.A. déductible est suivie en comptabilité administrative T.T.C.	650 (4) { 3 4 6	4670
— paiement;		4670	5
— émission de l'ordre de recettes qui fera apparaître distinctement les fonds affectés :			
— aux dépenses hors T.V.A. déductible,		4750 H.T. ou 4750-0	750-1
— à la T.V.A. déductible.		4750 T.V.A. ou 4750-1	

(3) Les opérations décrites aux paragraphes 30 et 31 peuvent être comptabilisées toutes taxes comprises au niveau du compte 4850.

(4) L'observation (1) s'applique aussi au 650-1 : voir annexe II, § 32 (3).

OPÉRATIONS	VALEUR	COMPTABILITÉ	
		Débit	Crédit
33 Acquisition d'immobilisations :			
— mandat;	T.T.C. la T.V.A. déductible est suivie en comptabilité administrative T.T.C.	650-5	4670
— règlement;		4670	5
— émission de l'ordre de recettes qui fera apparaître distinctement les fonds affectés :			
— aux dépenses hors T.V.A.,		4750 H.T. ou 4750-0	750-5
— à la T.V.A. déductible.		4750 T.V.A. ou 4750-1	
34 La comptabilité administrative fait apparaître à la fin du mois :			
— soit de la T.V.A. à décaisser :		650-2	4368
— constatation,		4750 T.V.A. ou 4750-1	750-1
— paiement;		4368	5
— soit de la T.V.A. à régulariser (crédit de T.V.A. :			
— constatation,		4369	4850 T.V.A. ou 4850-1
— prise en charge complémentaire,		4850 T.V.A. ou 4850-1	4750 T.V.A. ou 4750-1
— encaissement.		5	4369