

SOMMAIRE

	Pages
I - Champ d'application de l'instruction	
11 - Champ d'application général.....	3
12 - EPA rattachés.....	4
13 - Services interuniversitaires.....	4
II - Choix de la règle en matière de droits à déduction de TVA	
21 - Règle des secteurs distincts d'activité.....	4
22 - Règle du prorata général.....	5
III - Comptabilisation des opérations imposables à la TVA	
31 - Principes.....	5
32 - Suppression du suivi en ressources affectées.....	6
33 - Définition de la notion d'immobilisation.....	6
34 - Journée complémentaire.....	7
IV - Détermination du prorata général.....	7
V - Conséquences du régime de TVA sur la taxe sur les salaires	
51 - Dans le cadre des secteurs distincts.....	8
52 - Dans le cadre du prorata général.....	8

ANNEXE 1 : *Lettre commune n° 9550 du 4 février 1994*
Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche / Ministère du budget..... 11

ANNEXE 2 : *Instruction commune n° 1314 du 7 janvier 1994*
Service de la législation fiscale / Direction de la comptabilité publique

Sommaire de l'instruction commune.....	16
Introduction.....	18
I - Rappel des mécanismes de la TVA.....	19
II - Champ d'application.....	26
III - EPN avec secteurs distincts.....	31
IV - EPN avec prorata général.....	39
V - Dispositions diverses.....	41

ANNEXE 3 : *Schémas de comptabilisation*

Hypothèses communes à l'ensemble des schémas de comptabilisation.....	46
1° cas : Contrat de recherche suivi en ressources affectées et exécuté uniquement avec des dépenses de fonctionnement.....	46
2° cas : Subvention d'équipement pour l'achat d'un matériel qui sera amorti.....	48
3° cas : Subvention d'équipement pour l'achat d'un matériel qui ne sera pas amorti.....	50
4° cas : Contrat de recherche suivi en ressources affectées avec acquisition d'un matériel qui ne sera pas amorti.....	51
5° cas : Subvention affectée dès l'origine à la recherche.....	53
6° cas : Déclaration de TVA du mois de juillet.....	54
7° cas : Calcul du prorata général de déduction de l'année N.....	55

ANNEXE 4 : *Régularisations du prorata général provisoire: exemples chiffrés.....* 58

Depuis le 1er janvier 1979, les établissements publics nationaux d'enseignement supérieur sont imposables à la TVA pour certaines de leurs activités, notamment les prestations de recherche facturées à des tiers.

Or, il est apparu que la réglementation fiscale en matière de TVA était souvent mal appliquée par ces établissements et que ces pratiques irrégulières généraient la constitution de crédits d'impôt d'un volume injustifié.

La présente instruction a donc pour objet de rappeler les grandes règles du régime de TVA et d'en préciser les modalités d'application aux établissements publics nationaux d'enseignement supérieur. Ces dispositions sont notamment exposées dans l'instruction commune service de la législation fiscale / direction de la comptabilité publique n° 1314 du 7 janvier 1994 figurant en annexe 2.

Il ne s'agit pas d'une réforme du régime de TVA mais bien d'une explication détaillée de cette réglementation dans le contexte des établissements publics, accompagnée de quelques assouplissements dont l'intérêt est apparu à l'usage, tels que la possibilité d'adopter le régime du prorata général.

Les agents comptables sont tout particulièrement **invités à porter les dispositions de cette instruction à la connaissance de leur ordonnateur** et cela dans les meilleurs délais. En effet, les différentes opérations de liquidation de la taxe ainsi que les obligations déclaratives incombant aux redevables, relèvent de la compétence des ordonnateurs.

Compte tenu de la clarification réglementaire apportée par la présente instruction, **il est souligné que les établissements devront s'astreindre désormais à une application très rigoureuse des dispositions fiscales.**

S'agissant de l'apurement du passé, afin de faciliter la mise en application de la présente instruction, le ministre du budget a décidé de ne pas remettre en cause la situation fiscale des établissements publics nationaux d'enseignement qui n'auraient pas appliqué correctement les règles d'imposition à la TVA pour la période antérieure au 1er janvier 1994.

En conséquence, les crédits de TVA détenus par les établissements leur seront remboursés sur leur demande dans les conditions habituellement en vigueur.

I - CHAMP D'APPLICATION DE L'INSTRUCTION

11 - Champ d'application général

La présente instruction est **applicable à l'ensemble des établissements publics nationaux d'enseignement supérieur**, quel que soit leur ministère de tutelle, qu'ils relèvent ou non de la loi n° 84-52 du 26 janvier 1984 sur l'enseignement supérieur, **à la condition que ces établissements assurent à la fois un service éducatif non imposable à la TVA et des opérations imposables**, notamment des activités de recherche.

12 - Etablissements publics administratifs rattachés

Il est rappelé qu'un EPA rattaché à un EPSCP en application de l'article 43 de la loi n° 84-52 du 26 janvier 1984 **dispose de la personnalité juridique** et de l'autonomie financière. De plus, même dans l'hypothèse où la gestion financière de l'établissement rattaché est assurée par l'agent comptable de l'université de rattachement, l'EPA possède obligatoirement sa propre comptabilité (l'intégration dans la comptabilité de l'université par un compte 45 est interdite).

En conséquence, un EPA rattaché constitue au regard de la TVA une entité fiscale totalement distincte et indépendante de son établissement de rattachement. Il choisit et applique le régime de TVA qui lui est propre.

13 - Services interuniversitaires

Les services communs à plusieurs EPSCP, souvent appelés services interuniversitaires, créés en application des articles 25 et 44 de la loi n° 84-52 du 26 janvier 1984, ne **disposent pas de la personnalité juridique** et sont rattachés comptablement à l'un des établissements utilisateurs.

Un tel service est soumis au régime de TVA de son établissement de rattachement, au même titre que les autres entités sans personnalité juridique composant l'université.

II - CHOIX DE LA REGLE EN MATIERE DE DROITS A DEDUCTION DE LA TVA

Les EPN d'enseignement supérieur sont, au regard de la TVA, des assujettis partiels puisque seules certaines de leurs activités sont imposées à la TVA.

Ils ont le choix entre deux règles :

- la constitution de secteurs distincts d'activité
- l'application d'un prorata général.

21 - La règle des secteurs distincts d'activité

Le régime des secteurs distincts d'activité constitue le régime de droit commun des assujettis partiels qui exercent plusieurs activités non soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA. Il est présenté dans la partie III de l'instruction commune DCP/SLF.

En vertu de la réglementation fiscale, les recettes et les dépenses propres à chaque secteur doivent pouvoir être identifiées au sein de la comptabilité des établissements. De plus, il est indispensable de repérer les "virements financiers internes" qui correspondent dans la terminologie fiscale, "aux sommes du budget général utilisées pour financer l'équilibre financier du (ou des) secteur(s) des activités imposables".

Les établissements qui choisissent ce régime doivent être en mesure de respecter parfaitement l'ensemble des obligations fiscales qui en découlent, notamment dans leurs conséquences budgétaires et comptables.

Il est apparu à l'expérience que le respect rigoureux de cette réglementation fiscale s'avérait particulièrement délicat dans le cadre budgétaire et comptable d'un établissement public national.

En conséquence, le Service de la Législation Fiscale a accepté que les EPN d'enseignement supérieur qui le souhaitent, puissent appliquer la règle dite "du prorata général".

22 - La règle du prorata général

Les EPN d'enseignement supérieur qui éprouveraient des difficultés sérieuses pour constituer des secteurs distincts d'activité, parce que leurs missions associent étroitement enseignement et recherche et que leurs activités sont donc réalisées à partir d'investissements communs, appliquent le régime du prorata général décrit dans la partie IV de l'instruction commune DCP/SLF.

Pour ce faire, il n'est pas nécessaire de requérir une autorisation particulière. L'établissement public doit seulement avertir le service des impôts dont il dépend, du choix effectué.

S'agissant plus particulièrement des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel, il est précisé que le respect de la réglementation fiscale en matière de secteurs distincts d'activité suppose l'application de dispositions budgétaires et comptables difficiles à concilier avec les principes de leur régime financier et comptable.

Le régime du prorata général paraît donc présenter une plus grande facilité d'application.

III - COMPTABILISATION DES OPERATIONS IMPOSABLES A LA TVA

31 - Principes

La comptabilisation des opérations soumises à la TVA fait apparaître en charges et en produits uniquement le montant net des dépenses et des recettes. La TVA collectée et la TVA déductible sont comptabilisées dans les comptes appropriés de la classe 4.

Pour les établissements qui choisissent le régime dérogatoire pour la détermination de la date d'exigibilité (cf instruction commune DCP/SLF § 125), le compte 44587 - "TVA sur facturation à établir" sera utilisé. Il est ouvert en tant que de besoin dans les nomenclatures.

Il est précisé que dans l'hypothèse où le pourcentage de déduction de TVA est inférieur à 100% (notamment dans le cas du prorata général), seule la TVA effectivement déductible est comptabilisée en classe 4. Est imputé en classe 6 le montant de la charge réelle pour l'établissement, c'est-à-dire le montant net augmenté du montant de TVA non déductible.

Les schémas de comptabilisation sont présentés à travers des exemples chiffrés, en annexe 4. La nomenclature utilisée est celle des EPSCP (instruction M9-3). Les autres établissements publics procéderont aux transpositions dans leur propre nomenclature, en tant que de besoin.

32 - Suppression du suivi en ressources affectées (rappel)

Il est rappelé que le suivi des opérations soumises à la TVA à travers la technique des ressources affectées a été supprimé par l'instruction n° 93-59-M9 du 18 mai 1993.

Cette technique avait été choisie en 1980 et 1981 pour répondre aux obligations du code général des impôts en matière de secteurs distincts d'activité, imposant de décrire les opérations soumises à TVA dans des comptes distincts au sens fiscal. En fait, il s'avère que la réglementation fiscale n'exige pas une comptabilisation distincte de ces opérations, mais la possibilité de les identifier, si besoin, au sein de la comptabilité de l'établissement public.

Bien entendu, il peut cependant se produire qu'un contrat, notamment un contrat de recherche, soit à la fois soumis à la TVA et suivi selon la technique budgétaire et comptable des ressources affectées, car répondant à la définition des ressources affectées donnée dans l'instruction du 18 mai 1993 précitée.

Les écritures correspondant à cette hypothèse sont exposées en annexe 4 - Schémas de comptabilisation - cas n° 1 et n°4.

33 - Définition de la notion d'immobilisation

La détermination des biens constituant des immobilisations revêt une importance particulière car le régime de TVA des immobilisations et celui des autres biens et services diffèrent sur certains points.

La notion d'immobilisation recouvre les biens de toute nature qui sont acquis ou créés par l'établissement, non pour être vendus ou transformés, mais pour être utilisés de manière durable comme instruments de travail ou moyens d'exploitation.

Toutefois, il est admis que les biens de faible valeur qui répondent à cette définition soient en fait comptablement inscrits en section de fonctionnement.

Sur le plan fiscal, la limite retenue pour déterminer cette faible valeur est de 2.500 F hors taxe depuis le 1er janvier 1988 (elle était auparavant fixée à 1.500 F hors taxe). Cette limite est commune aux impôts directs (impôt sur les sociétés, par exemple) et à la TVA.

S'agissant des EPN, dans le souci d'alléger au maximum les tâches des établissements, il a été toléré des seuils d'immobilisation plus élevés que le seuil fiscal. Actuellement, ces seuils varient selon les établissements et peuvent atteindre 5.000 F hors taxe.

En conséquence, les biens acquis d'une valeur unitaire comprise entre 2.500 F et 5.000 F sont imputés par les établissements en section de fonctionnement, alors qu'ils sont considérés comme des immobilisations au regard de la réglementation fiscale.

Toutefois, il est admis que les seuils retenus dans l'instruction n° 92-156-M9-3 du 16 décembre 1992 et dans les autorisations ponctuelles délivrées par la direction de la comptabilité publique ne sont pas remis en cause pour l'application du régime de TVA.

(Il est précisé que cette tolérance n'existe qu'en matière de TVA : pour un établissement soumis à l'impôt sur les sociétés, seul le seuil fiscal a une valeur pour déterminer l'assiette de l'impôt.)

Il résulte de ces différences de seuil, deux conséquences :

- par rapport à l'obligation fiscale d'intégrer dans le prix des prestations facturées par l'établissement, les coûts de revient desdites prestations : les biens utilisés pour ces prestations et passés comptablement en charges par l'établissement doivent être intégrés pour leur coût total (et non pour le montant de l'amortissement comme dans le cas d'une immobilisation). (cf instruction commune SLF/DCP § 322-5)

- les régularisations prévues pour les immobilisations aux articles 210 et 215 de l'annexe II du code général des impôts ne seront pas exigées pour ces biens considérés comme du fonctionnement par les établissements. (cf instruction commune SLF/DCP § 52)

34 - Journée complémentaire

La TVA relative aux opérations de recettes et de dépenses effectuées en janvier et février au titre de la journée complémentaire doit être rattachée à l'exercice d'imputation de ces opérations.

Ainsi, la TVA collectée et la TVA déductible résultant des opérations de la journée complémentaire sont inscrites dans une déclaration complémentaire établie le 28 février, à la date comptable du 31 décembre. Cette déclaration complémentaire est adressée aux services fiscaux avec la plus prochaine déclaration du nouvel exercice.

IV - DETERMINATION DU PRORATA GENERAL

Pour les établissements qui choisissent la règle du prorata général, il est précisé que :

- la méthode de calcul du prorata général est exposée dans l'instruction commune SLF/DCP en partie IV (§422).

- le premier prorata est calculé sur le compte financier du dernier exercice clos (compte financier 1992 pour une application au 1er janvier 1994).

Afin d'éviter autant que possible des régularisations, le prorata utilisé au cours de l'exercice doit être le plus proche possible du prorata définitif de cet exercice, qui lui, ne peut être déterminé qu'une fois l'exercice clos.

Or, il s'avère que dans bon nombre d'établissements, les opérations de dépenses et de recettes n'ont pas été traitées de manière conforme à la réglementation de la TVA, notamment au cours de l'exercice 1992 qui servira de base au calcul du prorata. Cela signifie que le montant des recettes ayant effectivement donné lieu, ou non, à collecte de TVA, devra éventuellement être modifié pour tenir compte de ce qui aurait du être fait dans le cadre d'une application rigoureuse de la réglementation fiscale.

Il peut également être intéressant de ne pas se limiter au compte financier 1992 et d'intégrer dans le calcul du prorata l'évolution des recettes en 1993, là encore dans le but de se rapprocher du prorata réel de 1994.

- il est conseillé aux établissements de faire approuver leur premier prorata par les services fiscaux territorialement compétents.

Par ailleurs, pour les établissements relevant du ministère chargé de l'enseignement supérieur, il est admis à titre dérogatoire, que les crédits versés par le ministère pour payer les **heures complémentaires d'enseignement** n'ont pas à être inscrits au dénominateur du prorata général, alors qu'ils devraient l'être en principe, dans le montant des recettes totales.

V - CONSEQUENCES DE LA TVA SUR LA TAXE SUR LES SALAIRES

La présente instruction n'a pas pour objet d'exposer la réglementation relative à la taxe sur les salaires mais seulement de préciser brièvement quelles sont les conséquences de la TVA sur cette taxe.

51 - Dans le cadre des secteurs distincts

En application de l'article 231 du code général des impôts, seules les rémunérations versées au personnel exclusivement affecté au secteur regroupant les activités imposables à la TVA sont à exclure de l'assiette de la taxe sur les salaires.

52 - Dans le cadre du prorata général

Pour le calcul de la taxe sur les salaires lorsque l'établissement utilise le prorata général du droit à déduction en matière de TVA et que celui-ci est inférieur à 90 %, le régime à adopter est celui du "contre-prorata" (100 - prorata général de TVA) à appliquer sur le montant de la taxe sur les salaires due à raison de la totalité des rémunérations brutes versées.

L'application de la règle du "contre-prorata" est présentée dans l'exemple suivant :

Hypothèse : - prorata de déduction de TVA = 60 %
- contre-prorata = 40 %
- salaire perçu entre le 1er janvier et le 30 avril : 50.000 F
- le barème appliqué est celui de 1994.

Assiette tranche 1 : 38 750	Cotisation tranche 1 : 38 750 x 4,25% = 1 646,87
Assiette tranche 2 : 11 250	Cotisation tranche 2 : 11 250 x 8,50% = 956,25
	Total 2 603,12

Ainsi, la somme à verser au titre de la taxe sur les salaires en application de la règle du contreprorata est : 2 603,12 x 40 % = 1 041,24 F

* * *

Les difficultés d'application de cette instruction et de ses annexes doivent être portées à la connaissance, selon leur nature, soit du Service de la Législation fiscale (Bureau D1) soit de la Direction de la Comptabilité publique (Bureau D4).

LE DIRECTEUR DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE,
pour le Directeur de la Comptabilité publique,
le Sous-Directeur
chargé de la Sous-Direction D

Hervé CHAZEAU

ANNEXE N° 1

Lettre n° 9550 du 4 février 1994
Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche / Ministère du budget

ANNEXE 1

PARIS, le 4 FEVR. 1994

MINISTERE DU BUDGET

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT
SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE

Direction de la Comptabilité
Publique

Direction Générale
de l'administration, des ressources
humaines et des affaires financières

Sous-Direction D

Service des affaires financières

Sous-Direction du Budget
de l'enseignement supérieur et
de la comptabilité

N° 9550

Le ministre du budget, Porte-Parole du Gouvernement
Le ministre de l'enseignement supérieur et de la recherche

à

Mesdames, Messieurs les Présidents et Directeurs
des Etablissements publics d'enseignement supérieur

Nous avons l'honneur de vous adresser, ci annexé, l'instruction n° 1314 du 7 janvier 1994 élaborée conjointement par le Service de Législation Fiscale et la Direction de la Comptabilité Publique, relative aux modalités d'application du régime de la taxe à la valeur ajoutée dans les établissements publics nationaux d'enseignement supérieur.

Nous joignons également une lettre en date du 19 janvier 1994 par laquelle le Directeur du Service de Législation Fiscale donne son accord pour que les crédits d'heures complémentaires ne soient pas inscrits au dénominateur du prorata général de déduction.

Nous vous demandons de bien vouloir veiller à une bonne application de ces dispositions.

Le ministre du budget,
Porte-Parole du Gouvernement

Pour le Ministre
et par Délégation
Le Directeur de la Comptabilité Publique
Pour le Directeur de la Comptabilité Publique

Hervé CHAZEAU

Le ministre de l'enseignement
supérieur et de la recherche

Le Directeur Général de l'Administration,
des Ressources Humaines
et des Affaires Financières

Jean-François ZANNI

ANNEXE 1 (SUITE)

REPUBLIQUE FRANÇAISE



SERVICE DE LA LÉGISLATION FISCALE
139, RUE DE BERCY
75572 PARIS CEDEX 12
REF : 1894-115
BUREAU D 1-1
TEL : 40.24.91.50
TELEDOC : 548

PARIS, LE 19 JAN. 1994

Le Directeur,
Chef du service de la législation fiscale
à
Monsieur le Directeur général
de l'administration des ressources humaines
et des affaires financières
au ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche
Service des affaires financières
A l'attention de Madame HERTIER,
Administrateur civil chargé de la sous-direction du budget
de l'enseignement supérieur et de la comptabilité

O B J E T : Régime de TVA applicable aux établissements publics d'enseignement supérieur.

REFERENCE : Sa note du 11 janvier 1993 communiquée par télécopie ce même jour.

Vous avez souhaité que les crédits d'heures supplémentaires qui figurent en recettes au budget des établissements publics d'enseignement supérieur pour être ultérieurement reversés aux paieries générales ne soient pas à inscrire au dénominateur du pourcentage général de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée.

Les crédits d'heures supplémentaires versés aux établissements d'enseignement supérieur par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche sont exonérés de la TVA dès lors qu'ils ne se rapportent qu'à l'activité d'enseignement ; ils devraient en principe être portés au dénominateur du prorata général de ces établissements, conformément aux dispositions de l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts.

ANNEXE 1 (SUITE et FIN)

Toutefois, compte tenu du fait que les rémunérations des enseignants ne sont pas en principe prises en charge par le budget des universités et que les crédits d'heures supplémentaires sont entièrement reversés aux bénéficiaires, il a paru possible d'admettre de ne pas inscrire ces sommes au dénominateur du pourcentage général de déduction de la TVA des universités.

La direction de la comptabilité publique, bureau D4, est informée de cette solution qui devrait être incluse dans la circulaire administrative qui sera très prochainement publiée.

Pour le Directeur,
Le Sous-Directeur

Jean JOURNET

ANNEXE N° 2

Instruction commune
Service de la législation fiscale / Direction de la comptabilité publique
n° 1314 du 7 janvier 1994

ANNEXE 2

Instruction commune
Service de la législation fiscale / Direction de la comptabilité publique
n° 1314 du 7 janvier 1994

SOMMAIRE

PAGES

I - RAPPEL DES MECANISMES DE LA TVA

11/ Fondements des mécanismes de la TVA.....	19
12/ Fait générateur et exigibilité de la TVA interne.....	20
121 - Définition.....	20
122 - Utilité de la date d'exigibilité.....	20
123 - Date de l'exigibilité.....	20
- biens meubles corporels.....	20
- prestations de services et travaux immobiliers.....	21
124 - Autorisation de paiement sur les débits.....	21
125 - Régime dérogatoire des établissements publics.....	21
13/ Régime des déductions de la TVA interne.....	22
131 - Naissance du droit à déduction.....	22
132 - Conditions d'exercice du droit à déduction.....	22
133 - Date d'exercice du droit à déduction.....	22
- immobilisations.....	22
- services et biens autres que les immobilisations.....	23
134 - Régime dérogatoire des établissements publics.....	23
14/ Mécanisme particulier de la TVA avec l'étranger.....	23
141 - Importations.....	23
142 - Exportations.....	24
15/ Mécanisme particulier de la TVA intracommunautaire.....	24
151 - Terminologie.....	24
152 - Acquisitions intracommunautaires.....	24
153 - Livraisons intracommunautaires.....	25
154 - Régimes particuliers.....	25
16/ Les différents taux de TVA.....	25

II - CHAMP D'APPLICATION

21/ Opérations imposables.....	26
211 - Les opérations de recherche.....	26
212 - L'exploitation des droits intellectuels.....	26
213 - La mise à disposition de locaux aménagés.....	26
214 - Les ventes de publication.....	27
215 - Les ventes de matériel pédagogique.....	27
216 - Les prestations télématiques.....	27
217 - Les cessions d'immobilisations.....	28

ANNEXE 2 (SUITE)

PAGES

22/ Opérations non imposables.....	28
221 - Activités exonérées.....	28
222 - Livraisons de biens et prestations de services étroitement liées à l'enseignement.....	28
223 - Prestations de services effectuées par les établissements pour leur propre besoin.....	29
224 - Transferts de financements.....	29
225 - Opérations de recherche au bénéfice de tiers établis hors de France	30

III - EPN AVEC SECTEURS DISTINCTS AU REGARD DE LA TVA

31/ Base d'imposition.....	31
311 - Secteur enseignement.....	31
312 - Secteur mixte.....	31
313 - Secteur des activités imposables.....	32
313-1 Principe.....	32
313-2 Régime des virements financiers internes.....	33
313-3 Régime des subventions.....	33
32/ Droits à déduction.....	35
321 - Secteur enseignement.....	35
322 - Secteur des activités imposables.....	35
322-1 Principe.....	35
322-2 Régime des virements financiers internes.....	35
322-3 Régime des subventions d'équipement.....	36
322-4 Régime des autres subventions.....	36
322-5 Intégration de l'amortissement dans les prix de vente.....	36
323 - Secteur mixte.....	37
323-1 Principe.....	37
323-2 Calcul du pourcentage général de déduction.....	37
323-3 Intégration de l'amortissement dans les prix de vente.....	38

IV - EPN AVEC PRORATA GENERAL

41/ Base d'imposition.....	39
42/ Droits à déduction.....	39
421 - Principe.....	39
422 - Calcul du pourcentage général de déduction.....	40
423 - Intégration de l'amortissement dans les prix de vente.....	40

V - DISPOSITIONS DIVERSES

51/ Dates de calcul des pourcentages de déduction.....	41
52/ Régularisation de TVA déductible sur les immobilisations.....	42

ANNEXE 2 (SUITE)

MINISTERE DU BUDGET

SERVICE
DE LA LEGISLATION FISCALE

Bureau D1

N° 1314

DIRECTION
DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE

Bureau D4

Paris, le 7 janvier 1994

INSTRUCTION RELATIVE AUX MODALITES D'APPLICATION
DU REGIME DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE
DANS LES ETABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX D'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR

Depuis le 1er janvier 1979, les activités de recherche fondamentale ou appliquée facturées à des tiers sont obligatoirement imposables à la TVA quels que soient le statut de la personne qui les réalise, sa situation au regard des autres impôts, la forme ou la nature de l'intervention.

A ce titre, de nombreux établissements publics d'enseignement sont devenus imposables à la TVA, et notamment les universités. Leurs modalités d'imposition ont été précisées en 1980.

Certains principes ont été perdus de vue ; d'autres demandent à être précisés en raison de l'évolution de la législation ou de l'activité des établissements. En effet, de nombreux établissements publics d'enseignement supérieur, notamment les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel ont diversifié leurs activités.

La présente instruction rappelle en conséquence un certain nombre de règles applicables en matière de TVA aux universités et d'une manière générale à tous les établissements publics relevant de la loi n° 84-52 du 26 janvier 1984 sur l'enseignement supérieur, quel que soit leur ministère de tutelle, qui assurent un service éducatif non imposable à la TVA et qui réalisent des opérations imposables, notamment des activités de recherche.

Elle s'applique en tant que de besoin, aux établissements publics nationaux d'enseignement supérieur ne relevant pas de la loi du 26 janvier 1984 mais présentant au regard de la TVA des activités similaires.

ANNEXE 2 (SUITE)

I - RAPPEL DES MECANISMES DE LA TVA

Sont présentées dans cette première partie les principales règles du mécanisme de la TVA interne, c'est-à-dire la TVA sur le territoire national, suivi d'un bref rappel du mécanisme de la TVA avec l'étranger et au sein de la Communauté économique européenne.

Les informations données à ce titre ont pour but d'apporter une connaissance générale sur cet impôt, à l'usage des différents responsables qui, au sein de l'établissement public, auront à s'occuper de l'incidence de la TVA sur les opérations effectuées par l'établissement.

Ces informations ne se substituent pas à la documentation officielle et réglementaire édictée par les services des impôts, à laquelle il convient de se reporter pour toute question particulière.

11/ Fondements du mécanisme de la TVA

La TVA est un impôt indirect, et plus précisément une taxe sur le chiffre d'affaires. Elle est conçue comme une "taxe unique à paiement fractionné" afin de garantir une relative neutralité économique.

Chaque stade du circuit économique de production d'un bien est taxé, mais seulement sur la partie correspondant à la " valeur ajoutée " au bien à ce stade là. Ce résultat est obtenu par le mécanisme suivant : chaque entreprise facture à son client une taxe calculée sur la totalité du prix de vente (qui correspond à ses coûts de revient + la valeur ajoutée) mais elle est autorisée à déduire la taxe qui lui a été facturée par l'entreprise qui l'a précédée dans le circuit de production.

La TVA est un impôt plus particulièrement adapté à la production économique mais qui s'applique également à certaines des activités des établissements publics d'enseignement supérieur. Les opérations qui se trouvent assujetties à la TVA sont décrites dans la partie II - Champ d'application.

Il existe plusieurs régimes d'imposition à la TVA. Sauf dispositions contraires, les établissements publics nationaux d'enseignement supérieur relèvent du "régime réel d'imposition".

Pour une opération assujettie, le principe est le suivant :

- d'une part, l'établissement encaisse de la TVA sur ses recettes et a l'obligation de verser cette TVA au Trésor public, puisque ces sommes sont représentatives de l'impôt payé par le client de l'établissement.
- d'autre part, l'établissement public paye de la TVA à ses fournisseurs.
- dans certaines conditions, la TVA supportée sur les dépenses peut être déduite de la TVA à verser au Trésor.

La TVA est donc composée de deux éléments distincts, indépendants, ayant leurs règles propres :

- la TVA collectée (En TVA interne, il s'agit de la TVA sur les recettes.)
- la TVA déductible (En TVA interne, il s'agit de la TVA sur les dépenses).

ANNEXE 2 (SUITE)

C'est la collecte de TVA sur la recette (ex: prix de vente du bien) qui justifie et autorise le droit à déduction sur la dépense correspondante (ex: achat de matériel pour fabriquer le bien).

Le respect des conditions d'ouverture du droit à déduction exige donc l'identification des liens entre les recettes et les dépenses, ce qui pose problème dans les établissements publics en raison du principe de non affectation des recettes aux dépenses. Les solutions à mettre en oeuvre sont exposées aux parties III et IV.

Le directeur de l'établissement a l'obligation de déclarer périodiquement auprès des services des impôts le montant de la TVA collectée et le montant de la TVA déductible pour la période considérée (qui est généralement le mois ou le trimestre).

Le montant de la TVA déductible s'impute sur celui de la TVA collectée :

- si la TVA déductible est inférieure à la TVA collectée, le solde représente la somme dont l'établissement est redevable au Trésor.
- si la TVA déductible est supérieure à la TVA collectée, le solde représente la somme due par le Trésor à l'établissement. Celui-ci peut donc en demander le remboursement.

12/ Fait générateur et exigibilité de la TVA interne

121/ Définition

Le fait générateur de la taxe se définit comme "le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe".

L'exigibilité se définit comme "le droit que le Trésor public peut faire valoir à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour obtenir le paiement de la taxe".

La question de l'exigibilité de la TVA se pose pour la TVA collectée par l'établissement, c'est-à-dire pour la TVA grevant les recettes de l'établissement et non pour la TVA déductible par l'établissement.

122/ Utilité de la date d'exigibilité

C'est l'exigibilité qui détermine la période (mois, trimestre, ...) au titre de laquelle le montant des opérations imposables doit faire l'objet d'une déclaration auprès des services fiscaux et du paiement correspondant.

Par ailleurs, la date de l'exigibilité de la TVA sur les biens et services vendus par l'établissement détermine la date à laquelle le droit à déduction prend naissance chez le client de l'établissement, utilisateur de ces biens et services.

123/ Date de l'exigibilité

1° cas : *pour les biens meubles corporels vendus par l'établissement*

Le fait générateur et l'exigibilité de la TVA sont constitués par le même évènement.

L'exigibilité n'intervient ni à l'émission du titre de recette ou de la facture, ni à l'encaissement du prix de vente, mais, pour la généralité des livraisons de biens, lors du transfert de propriété.

ANNEXE 2 (SUITE)

2° cas : *pour les prestations de services et les travaux immobiliers réalisés par l'établissement*

Le fait générateur est constitué par l'exécution des prestations et travaux alors que la TVA est exigible lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération. Dans ce cas, à la différence de la vente de biens meubles corporels, l'établissement prestataire de services ne fait pas l'avance de la TVA auprès du Trésor public.

Les sommes perçues par les établissements publics à titre de subvention entrent dans cette catégorie, si elles sont imposables (sur l'assujettissement des subventions : cf partie III - § 313).

124/ Autorisation de paiement sur les débits

Pour les opérations pour lesquelles l'exigibilité est constituée par l'encaissement des recettes (2° cas), le redevable peut demander l'autorisation auprès des services fiscaux de payer la TVA "d'après les débits", ce qui signifie que la taxe est due lors de l'inscription en comptabilité au débit du compte "clients". Concrètement, il s'agit de la date de la facturation.

Toutefois, si l'encaissement de la recette intervient avant la date de la facturation, c'est la date de l'encaissement qui compte.

Les établissements publics nationaux d'enseignement supérieur ne se trouvent normalement pas soumis au régime du paiement sur les débits : ils sont soit sous le régime du § 123, soit sous celui du § 125.

125/ Régime dérogatoire des établissements publics

Les établissements publics ont le choix entre le mécanisme de droit commun décrit au §123 et le régime décrit ici. Ce régime dérogatoire offre l'avantage de la simplicité mais oblige l'établissement public à faire des avances au Trésor public qui peuvent ne pas être négligeables pour la trésorerie de l'établissement.

Les établissements publics nationaux sont autorisés à déclarer l'ensemble des opérations imposables au titre d'une période déterminée en retenant le total des sommes ayant fait l'objet de **titres de recettes émis par l'ordonnateur et pris en charge en comptabilité par l'agent comptable** au cours de la période considérée. (mois, bimestre, trimestre).

Cette possibilité est ouverte quelle que soit l'origine de la recette (vente de biens meubles corporels ou prestations de services et travaux réalisés par l'établissement).

Le choix de ce régime emporte automatiquement l'application du régime dérogatoire pour la date d'ouverture du droit à déduction décrit au § 134 (TVA déductible sur les dépenses mandatées).

Les établissements qui choisissent cette méthode de détermination de la date d'exigibilité ont l'obligation d'en informer leurs clients puisque cette date conditionne la date d'ouverture du droit à déduction chez l'acheteur.

ANNEXE 2 (SUITE)

13/ Régime des déductions de la TVA interne

Il est rappelé que la TVA déductible concerne les DEPENSES de l'établissement.

Selon le principe fondamental de la TVA, la taxe supportée sur le prix d'une opération imposable est déductible de la taxe due au titre de cette même opération.

Cependant, dans la mesure où l'établissement redevable ne s'acquitte pas de la TVA opération par opération mais procède à une liquidation pour l'ensemble des opérations réalisées au cours d'une période déterminée, il calcule la TVA déductible rattachée à cette période, globalement et non opération par opération.

131/ Naissance du droit à déduction

Le droit à déduction prend naissance à la date à laquelle la TVA devient exigible chez le fournisseur de l'établissement.

TVA exigible
chez le fournisseur :

- date délivrance du bien
- date encaissement du prix
pour services et travaux
immobiliers

= >

= >

ouverture du droit à déduction
dans l'établissement :

- date livraison du bien
- date du paiement
(décaissement)

132/ Conditions d'exercice du droit à déduction

Le droit à déduction ne peut être exercé par l'établissement que si certaines conditions sont réalisées :

- des conditions de forme : l'établissement doit être en possession d'une facture faisant apparaître le montant de TVA supporté

- des conditions tenant à l'utilisation des biens ou des services sur lesquels porte la déduction et au régime de TVA appliqué sur les recettes procurées par ces opérations. Ces conditions se trouvent détaillées plus loin, dans la partie III - § 322-5 et doivent être très strictement respectées pour que le droit à déduction soit effectif.

Leur non-respect a pour conséquence d'éteindre le droit à déduction et conduira à des redressements de TVA à l'encontre des établissements.

133/ Date d'exercice du droit à déduction

1° cas : pour les biens constituant des "immobilisations" au sens comptable.

La TVA supportée sur les acquisitions d'immobilisations est déductible **au titre du mois pendant lequel** le droit à déduction a pris naissance.

ANNEXE 2 (SUITE)

2° cas : pour les autres biens et pour les services

Il existait jusqu'au 1er juillet 1993, la règle dite du décalage d'un mois (la TVA supportée sur ces achats était déductible au titre du mois suivant celui au cours duquel le droit à déduction avait pris naissance) transformée depuis le 1er janvier 1993 en décalage partiel d'un mois (10 % de la TVA déductible était déductible au titre du mois courant).

Depuis le 1er juillet 1993, la TVA afférente aux biens ne constituant pas des immobilisations et aux services est déductible au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance.

Toutefois, pour les redevables soumis au régime réel d'imposition à la TVA dont l'activité a débuté avant le 1er juillet 1993, un dispositif de "gel" d'un mois moyen de déduction, appelée déduction de référence, est mis en place. La déduction de référence constitue une créance sur le Trésor convertie en titres, elle sera rémunérée et remboursée.

134/ Régime dérogatoire des établissements publics

Le régime dérogatoire n'est pas accessible aux établissements qui appliquent les règles de droit commun en matière d'exigibilité de la TVA collectée (exigibilité lors du transfert de propriété des biens ou lors de l'encaissement du prix).

Les établissements publics qui retiennent le régime dérogatoire en matière d'exigibilité de la TVA décrit au § 125 (exigibilité sur les titres de recettes), mentionnent comme montant de la TVA déductible afférente à la période considérée (mois, bimestre, trimestre) **le total de la taxe déductible grevant les dépenses ayant été mandatées et prises en charge dans la comptabilité** au cours de la même période.

Le régime des immobilisations et celui des services et des autres biens est identique. Il suffit d'indiquer dans la déclaration de chiffre d'affaires du mois M, le montant des dépenses bénéficiant du droit à déduction qui ont été mandatées au cours du mois M.

Ce dispositif particulier n'a aucune incidence sur la date d'exigibilité de la taxe due par les fournisseurs des établissements : la date d'exigibilité de la taxe est déterminée dans les conditions de droit commun.

14/ Mécanisme particulier de la TVA avec l'étranger

141/ Importations

Le principe est celui de l'assujettissement des importations à la TVA afin de ne pas fausser la concurrence avec les produits français.

A la différence d'un achat auprès d'un fournisseur français, l'acheteur ne paye pas la TVA auprès du fournisseur étranger mais directement auprès du Trésor public français. La TVA est exigible au moment où le bien est introduit sur le territoire français et réglée auprès des services douaniers, et non sur la base de la déclaration de chiffre d'affaires auprès des services des impôts.

ANNEXE 2 (SUITE)

La TVA exigible est donc la TVA sur les dépenses (à la différence du régime interne où la TVA exigible est celle sur les recettes).

La TVA réglée par l'acheteur français entre dans le montant de la TVA déductible à la condition de détenir les documents douaniers ou assimilés justifiant du paiement et de remplir les conditions générales du droit à déduction.

142/ Exportations

Le principe est celui de l'exonération des exportations. Les prix facturés au client étranger ne comprennent pas de TVA.

Néanmoins, les exportations ouvrent droit à déduction sur les dépenses correspondantes dans les mêmes conditions que si elles étaient soumises à la TVA.
(exemple : un objet exporté par une entreprise a été fabriqué à partir de produits achetés en France. Le prix est facturé hors taxe, l'entreprise ne collecte pas de TVA sur cette recette mais la TVA supportée sur les achats de produits est déductible.)

15/ Mécanisme particulier de la TVA intracommunautaire

Les frontières fiscales et douanières entre les Etats-membres de la Communauté sont supprimées depuis le 1er janvier 1993. Il n'a cependant pas été possible d'adopter immédiatement sur le territoire de la Communauté les mêmes mécanismes de TVA que pour les opérations internes (collecte / déduction et paiement du solde auprès du Trésor public).

La TVA est supportée par celui qui achète, au taux en vigueur dans le pays de l'acheteur et versée directement auprès du Trésor public de l'Etat concerné, et non auprès du fournisseur. Chaque "entreprise" assujettie à la TVA possède un numéro d'identification européen qui permet de suivre les opérations au plan communautaire.

Le régime de la TVA intracommunautaire est détaillé dans une circulaire de l'administration fiscale en date du 31 juillet 1992 (numéro spécial) à laquelle il est conseillé de se reporter en tant que de besoin.

151/ Terminologie :

- l'achat d'un bien à un fournisseur européen n'est plus appelé une **importation**, mais une **acquisition intracommunautaire**
- la vente d'un bien à un client européen n'est plus appelé une **exportation**, mais une **livraison intracommunautaire**.

152/ Acquisitions intracommunautaires (dépenses de l'établissement public en tant qu'assujetti à la TVA)

Le lieu de taxation n'est plus le passage de la frontière mais le pays de consommation du bien. Le fait générateur est constitué par l'acquisition du bien, c'est à dire le pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire.

ANNEXE 2 (SUITE)

La TVA doit être payée spontanément par l'acquéreur auprès du service des impôts de son pays. L'exigibilité de la TVA intervient :

- le 15 du mois qui suit celui au cours duquel le transfert de propriété a eu lieu
- ou, à la date de la facture si elle est antérieure (les factures d'acomptes délivrées avant le transfert de propriété ne sont pas prises en compte).

Concrètement, l'établissement doit indiquer le montant de ces acquisitions intracommunautaires sur la déclaration de chiffre d'affaires et acquitter la TVA dans les mêmes conditions que la TVA interne.

153/ Livraisons intracommunautaires (ventes de l'établissement public en tant qu'assujetti à la TVA, à un client européen)

Les livraisons de biens à un client communautaire sont exonérées de TVA. Le client s'acquitte de la TVA auprès du Trésor de son pays. Le régime d'exigibilité de TVA est identique à celui décrit au § 152 : soit le 15 du mois qui suit celui du transfert de propriété, soit à la date de la facture.

154/ Régimes particuliers

Les véhicules neufs et les ventes à distance font l'objet de régimes particuliers.

Le cas des établissements publics qui réalisent des prestations d'études et de recherche pour des preneurs établis dans la Communauté économique européenne est décrit dans la partie II - Champ d'application - § 225.

16/ Les différents taux de TVA

Il existe plusieurs taux de TVA en fonction de la nature des opérations, dont un taux normal actuellement fixé à 18,6 % et un taux réduit de 5,5 %.

Il convient de se reporter au code général des impôts pour connaître le taux applicable à chaque opération. L'établissement a l'obligation de facturer à ses clients et de payer au Trésor public la TVA au taux en vigueur pour l'opération considérée.

Par exemple, pour la vente de livres par l'établissement, la TVA est facturée et collectée à 5,5 %.

Lors de la déclaration de TVA aux services des impôts, la TVA collectée est ventilée par taux. Cette ventilation n'est pas nécessaire pour la TVA déductible : il suffit d'additionner le montant de TVA figurant sur toutes les factures payées par l'établissement, quel que soit le taux appliqué à l'opération.

La TVA déductible est soustraite globalement de la TVA collectée, et non pas taux par taux.

ANNEXE 2 (SUITE)

II - CHAMP D'APPLICATION

En vertu de l'article 256 B du code général des impôts, les opérations effectuées par les organismes de droit public dans le cadre de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs sont en principe hors du champ d'application de la TVA.

Toutefois, ce principe de non imposition connaît des exceptions :

- certaines opérations sont imposables en tout état de cause (elles sont énumérées à l'alinéa 2 de l'article 256 B).
- d'autres le deviennent lorsqu'elles introduisent des distorsions dans le jeu de la concurrence.

La liste des opérations imposables ou non imposables citées ci-après n'est pas exhaustive : elle a seulement pour but d'illustrer de manière concrète l'application des règles de TVA dans les établissements publics d'enseignement supérieur.

21/ Opérations imposables

211/ Les opérations de recherche

Les travaux d'études et de recherche sont imposables à la TVA quel que soit leur objet, lorsqu'ils sont effectués au profit de tiers, y compris d'autres universités.

Ainsi, sont imposables toutes les opérations (livraisons de biens ou prestations de services) effectuées dans le cadre de contrats de recherche conclus avec des entreprises, autres universités, ou avec l'Etat (ministère de l'industrie notamment), qu'elles s'inscrivent ou non dans le cadre de la recherche dite "fondamentale".

La recherche fondamentale est imposable lorsqu'elle est accomplie au profit d'un tiers.

Toutefois, les travaux d'études et de recherche sont exonérés quand ils sont effectués par les étudiants dans le cadre de la mise en pratique de l'enseignement dispensé et qu'ils remplissent les deux conditions décrites au § 222.

Les opérations de recherche effectuées au profit de preneurs établis hors de France sont soumises au régime décrit au § 225.

212/ L'exploitation de droits intellectuels

L'exploitation de droits intellectuels tels que les droits de propriété littéraire ou artistique, les brevets d'invention, les procédés ou modèles, constitue une activité passible de la TVA (code général des impôts - art.256-IV).

213/ La mise à disposition de locaux aménagés

La mise à disposition à titre onéreux de locaux aménagés par l'établissement public à des tiers constitue une prestation de services imposable à la TVA.

ANNEXE 2 (SUITE)

214/ Les ventes de publication

Les ventes d'ouvrages répondant à la définition fiscale du livre sont imposables à la TVA au taux réduit de 5,5 %.

Les ventes portant sur des publications périodiques non inscrites sur les registres de la commission paritaire des publications et agences de presse (CPPAP) ainsi que sur les annuaires sont exonérées de la taxe dans les conditions mentionnées à l'article 298 duodecies du code général des impôts.

Par contre, les ventes de publications périodiques de presse inscrites sur les registres de la CPPAP et ayant fait l'objet d'une décision favorable du directeur des services fiscaux peuvent bénéficier du régime de la presse prévu à l'article 298 septies du code général des impôts.

Les recettes d'annonces ou de publicité dans les publications vendues par l'établissement sont quant à elles toujours imposables à la TVA au taux de 18,60 %.

215/ Les ventes de matériel pédagogique (films, cassettes, catalogues, photocopiés)

Les livraisons de ces biens effectuées à titre onéreux sont taxables.

Toutefois, les ventes de matériel pédagogique aux élèves et étudiants sont exonérées de TVA lorsqu'elles constituent le complément obligé et inséparable de l'enseignement.

216/ Les prestations télématiques

Les établissements qui mettent des services à la disposition des usagers du minitel par l'intermédiaire du réseau des télécommunications sont, en principe, imposables au taux normal de la TVA sur les sommes perçues à ce titre.

Les établissements publics d'enseignement ne sont toutefois pas soumis à la TVA au titre des services télématiques qu'ils rendent dans le cadre de leurs activités non imposables à la taxe. C'est ainsi que ne sont pas à soumettre à la TVA les recettes correspondant au service d'inscription offert aux élèves ou étudiants.

Il en est de même de tous les services qui présentent un lien suffisant avec les missions d'enseignement dont est investi l'établissement public.

En revanche, les prestations de services télématiques qui sont offertes dans le cadre des activités soumises à la taxe (ex: banque de données constituées dans le cadre du secteur recherche imposable) sont soumises à la TVA.

Les établissements qui offrent sous diverses rubriques du même code d'accès télérel des services relevant à la fois d'activités non imposables et d'activités imposables doivent soumettre à la TVA l'ensemble des sommes reçues de France Télécom.

Lorsque les services télématiques sont soumis à la TVA et que compte tenu des contraintes techniques propres à l'exploitation du service télématique, les factures représentant la rémunération du prestataire sont établies par France Télécom pour le compte de l'établissement, celui-ci dans le contrat conclu avec France Télécom s'engage à verser la taxe mentionnée sur les factures établies pour son compte.

ANNEXE 2 (SUITE)

217/ Les cessions d'immobilisations

Les ventes de biens meubles corporels usagés faites par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leur activité imposable, et qui ont ouvert droit à déduction totalement ou partiellement lors de leur acquisition sont soumises à la TVA (code général des impôts, art.261-3-1°-a).

En conséquence, si un bien utilisé pour une activité imposable a donné lieu à déduction totale ou partielle de TVA lors de son achat, et si ce bien est cédé par l'établissement à un tiers, le prix de revente est imposable à la TVA, y compris si la revente est effectuée par le service des domaines.

Pour l'application correcte de cette règle, il est nécessaire que l'inventaire des biens immobilisés fasse apparaître si le bien a, ou n'a pas, ouvert droit à déduction lors de son acquisition.

En l'absence de cette information, la collecte de TVA doit avoir lieu systématiquement.

Seuls les établissements en mesure de prouver qu'ils n'ont pas effectué la déduction de TVA lors de l'achat initial peuvent s'abstenir de collecter la TVA sur le prix de revente.

22/ Opérations non imposables

221/ Activités exonérées

L'article 256 B du code général des impôts prévoit que les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA 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.

Par ailleurs, en vertu de l'article 261-4-4° du code général des impôts, **sont exonérés l'enseignement et les prestations de services et livraisons de biens qui lui sont étroitement liées**, effectués dans le cadre de l'enseignement primaire, secondaire ou supérieur dispensés par les établissements publics et privés, de l'enseignement universitaire, technique ou professionnel, de l'enseignement et formation professionnelle agricole, de la formation continue et de l'enseignement à distance.

222/ Livraisons de biens et prestations de services étroitement liées à l'enseignement

* *Vente de matériel pédagogique aux élèves et étudiants (photocopiés, etc) :*
Ces opérations sont exonérées lorsqu'elles constituent le complément obligé et inséparable de l'enseignement.

ANNEXE 2 (SUITE)

** Travaux d'impression de mémoires et de thèses réalisés par l'établissement :*

Les sommes demandées par l'établissement en contrepartie de ces travaux sont exonérées de TVA à condition :

- que ces travaux bénéficient à ses étudiants, pour les besoins de leurs études
- qu'ils soient réalisés dans un nombre limité d'exemplaires sans recours à des méthodes commerciales de gestion susceptibles de leur conférer un caractère concurrentiel.

** Vente d'objets fabriqués par les élèves :*

** Services rendus par les élèves dans le cadre de la mise en pratique de l'enseignement dispensé (y compris les travaux de recherche réalisés par les étudiants) :*

Ces opérations sont exonérées à condition :

- qu'elles ne revêtent pas une importance telle qu'elles concurrencent les activités d'entreprises ou de professions soumises à la TVA
- qu'elles soient réalisées sans recours à des méthodes commerciales de gestion, ce qui suppose l'absence de publicité ou de mise en place de moyens de commercialisation comparables à ceux des entreprises.

223/ Prestations de services effectuées par les établissements pour leur propre besoin

Les prestations de services ne sont pas soumises à la TVA dès lors qu'elles sont rendues au sein de la même entité juridique, par exemple entre deux services de la même Ecole ou entre deux composantes de la même université.

Ainsi, la mise à disposition à titre onéreux pour les activités administratives d'un service, d'un matériel utilisé par ailleurs pour la recherche n'est pas imposable.

Si l'établissement applique le régime du prorata général (cf partie IV), les mouvements financiers auxquels ces prestations donnent éventuellement lieu à l'intérieur de l'établissement public n'entraînent aucune conséquence au regard de la TVA, c'est-à-dire qu'il n'y a ni collecte de TVA, ni ouverture de droit à déduction, ni prise en compte dans le calcul du prorata général.

En revanche, si l'établissement est soumis au régime des secteurs distincts d'activité (cf partie III), l'existence de ce type de prestations entre un secteur imposable et un secteur non imposable s'analyse de la même manière qu'un virement financier interne et emporte donc les mêmes conséquences sur le calcul du droit à déduction accordé au secteur imposable. (cf § 322-2)

224/ Transferts de financements

L'activité de redistribution de financements (subventions, aides communautaires, etc) n'est pas, en soi, une activité soumise à la TVA. Quelle que soit leur origine (CEE ou autre), les ressources destinées à être intégralement redistribuées ne sont pas taxables au niveau de l'établissement redistributeur.

Ces financements sont soumis à la TVA chez le bénéficiaire final du financement, dans les conditions normales.

A cet égard, il est précisé que les recettes reçues pour des prestations de recherche effectuées pour la CEE ne sont pas imposables chez le destinataire final (cf § 225 dernier alinéa).

ANNEXE 2 (SUITE)

225/ Opérations de recherche au bénéfice de tiers établis hors de France

Conformément aux dispositions combinées des articles 259 et 259 B du code général des impôts, les prestations d'études et de recherche réalisées par les établissements pour le compte de tiers ne sont pas soumises à la TVA lorsque :

- le preneur est établi hors de la Communauté économique européenne
- le preneur est un assujetti à la TVA établi dans un Etat-membre de la Communauté.

Ces mêmes prestations sont soumises à TVA lorsque le preneur est établi dans un Etat-membre de la Communauté sans y être assujetti à la TVA.

Toutefois, une décision ministérielle du 29 juillet 1980 a admis que les prestations désignées à l'article 259 B du code général des impôts, dont les prestations d'études et de recherche, sont considérées comme exonérées de TVA lorsqu'elles sont rendues à une organisation internationale établie dans un autre Etat membre de la Communauté et n'y étant pas assujettie à la TVA.

ANNEXE 2 (SUITE)

III - EPN AVEC SECTEURS DISTINCTS AU REGARD DE LA TVA

Dans la mesure où le mécanisme de la TVA repose sur le lien entre le régime de TVA des recettes et le régime de TVA des dépenses correspondantes, les établissements qui exercent des activités non soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA doivent **par principe constituer des secteurs distincts d'activités.**

Ainsi, chaque secteur est homogène au regard de la TVA.

Les recettes et les dépenses propres à chaque secteur doivent pouvoir être identifiées au sein de la comptabilité des établissements.

Les établissements d'enseignement supérieur constituent trois secteurs :

- un secteur "enseignement" (activité non imposable)
- un secteur des activités imposables (recherche et autres activités imposables)
- un secteur dit "mixte" regroupant les dépenses communes au secteur enseignement et au secteur des activités imposables.

De plus, les établissements ont l'obligation de constituer pour certaines de leurs activités imposables d'autres secteurs particuliers : il en est notamment ainsi pour les opérations afférentes à leurs activités d'éditeur ou pour certaines opérations imposables sur option.

31/ Base d'imposition : détermination des recettes sur lesquelles doit être collectée la TVA.

L'article 266-1-a du code général des impôts pose le principe suivant : la base d'imposition des opérations imposables est constituée par **toutes les sommes perçues à raison des activités taxables**, c'est-à-dire y compris les subventions ou crédits de fonctionnement affectés à la réalisation des opérations en cause.

Il n'existe pas de prorata en matière de collecte de TVA, ce qui signifie que si une recette entre dans la base d'imposition, la collecte de TVA doit s'opérer à hauteur du montant total de TVA correspondant à cette somme.

311/ Secteur enseignement

L'enseignement étant une activité non imposable, les recettes qui financent l'enseignement ne donnent pas lieu à collecte de TVA, quelle que soit la nature de ces recettes, subvention ou autre.

312/ Secteur "mixte"

La particularité des opérations que l'on classe sous cette rubrique, c'est que les biens et services acquis par l'établissement sont utilisés à la fois pour une activité imposable et pour une activité non imposable, ce qui induit un régime de déduction de TVA spécifique avec application d'un prorata.

Les opérations de ce secteur sont donc uniquement repérables par les dépenses. Les recettes de ce secteur sont soit des recettes du secteur enseignement, soit des recettes du secteur des activités imposables.

ANNEXE 2 (SUITE)

313/ Secteur des activités imposables

313-1 Principe : **Toutes les recettes perçues à l'occasion des activités taxables sont imposables.**

Dans certains cas, les subventions qui financent une activité taxable ne sont pas imposables.

Ainsi, en matière de recherche taxable (cf champ d'application), il faut obligatoirement collecter la TVA sur toutes les sommes versées par les personnes **pour lesquelles sont effectués les travaux de recherche** (Etat, personnes publiques ou privées). En effet, ces sommes sont versées **en contrepartie d'un bien ou d'un service**.

La qualification donnée à ces sommes (recettes, aides, crédits, subventions, dons,...) **n'a pas d'incidence sur leur régime fiscal**. C'est l'utilisation par l'établissement et donc l'existence ou non d'une contrepartie qui détermine l'obligation de collecte de TVA sur les sommes en question.

ex : une recette appelée "subvention" mais donnant lieu à contrepartie de la part de l'établissement public doit subir la collecte de TVA.

ex : - un don effectué pour la recherche médicale n'est pas imposable s'il n'existe aucune contrepartie pour le donateur.

- un don ou un legs grevé de charges n'est pas imposable si l'obligation qui incombe à l'établissement en échange de l'acceptation du don ou du legs, n'est pas effectuée au profit du donateur. C'est le cas d'un don ou legs destiné à verser un prix de récompense à un étudiant remplissant certains critères.

- un don perçu dans le cadre du mécénat n'est pas une recette taxable. Mais lorsque le donateur réclame une contrepartie sous forme de publicité ou de communication, le "don" est en fait la rémunération d'une prestation de services effectuée à titre onéreux qui doit être soumise à la TVA.

Lorsque la contrepartie est purement symbolique, elle n'entraîne toutefois pas la taxation. A cet égard, la qualification de l'opération est une question de fait. Ainsi, la simple apposition d'une plaque comportant le nom du donateur sur un bâtiment ne suffit pas en principe à caractériser l'existence d'une prestation taxable. De même, il convient d'apprécier au cas par cas si l'établissement réalise une prestation de publicité en mentionnant le financement du donateur dans des publications, compte tenu de la diffusion de ces publications, de la qualité de leurs destinataires, des caractéristiques formelles de la mention (encart plein page, mention en petits caractères en bas de page ...), de sa formulation.

Pour toutes difficultés rencontrées dans ce domaine, les responsables de l'établissement pourront utilement se rapprocher de la direction des services fiscaux territorialement compétente.

ANNEXE 2 (SUITE)

313-2 Régime des virements financiers internes

Sont imposables, les sommes du budget général utilisées pour financer l'équilibre financier du secteur des activités imposables, sommes appelées "virements financiers internes" dans la terminologie fiscale.

Le montant des virements financiers internes est égal à la différence entre le montant des dépenses du secteur imposable (dépenses de fonctionnement et d'amortissement) et le montant des recettes perçues auprès des tiers (clients, autres établissements, etc). Le solde est en effet nécessairement financé par le budget général de l'établissement.

Pour des raisons pratiques, il est possible que l'établissement ne collecte pas de TVA sur ces sommes. Dans ce cas, il convient de diminuer à due concurrence, le pourcentage de déduction du secteur taxable en inscrivant le montant des virements financiers internes au dénominateur du pourcentage particulier de déduction (cf §322-2).

313-3 Régime des subventions

Le régime d'imposition des subventions étant particulièrement complexe, en cas d'incertitude sur le traitement à donner à une subvention, il est conseillé de se rapprocher des services fiscaux localement compétents.

En premier lieu, il convient de s'assurer dans tous les cas que la somme dont il s'agit est une **véritable subvention**.

Seules sont de véritables subventions, les sommes versées par des personnes publiques ou privées pour qui elles ne constituent pas le paiement d'un service ou d'un bien reçu.

Les sommes qualifiées de "subvention" par l'autorité versante ou l'établissement mais qui sont reçues en contrepartie d'une prestation de services ou d'une livraison de biens effectuée par l'établissement sont ainsi imposables à la TVA.

La mention "hors taxes" ou "toutes taxes comprises" portée sur la notification d'une subvention ne donne pas d'indication sur le régime de TVA à appliquer sur cette subvention.

** Les subventions d'équipement ne donnent pas lieu à collecte de TVA.*

Le terme de "subvention d'équipement" a un sens très précis dans le contexte fiscal, et recouvre une notion plus restreinte que celle de subvention d'investissement.

Ce n'est pas parce qu'une subvention est notifiée sur un chapitre d'investissement du budget de l'Etat, qu'il s'agit d'une subvention d'équipement. Pour qu'une subvention soit qualifiée de "subvention d'équipement", les 3 conditions suivantes doivent être remplies simultanément :

- il s'agit d'une **véritable subvention**, c'est-à-dire sans contrepartie. Les sommes reçues dans le cadre d'un contrat de recherche, même si elles sont destinées à financer un investissement nécessaire à la réalisation de l'étude ou du bien fourni par l'établissement, ne constituent pas des subventions d'équipement.

ANNEXE 2 (SUITE)

- elle est destinée à la réalisation ou à l'acquisition d'un **investissement déterminé** et elle est utilisée comme telle. Ne sont pas des subventions d'équipement les sommes destinées à permettre des remboursements d'emprunts contractés pour l'acquisition d'une immobilisation ou à couvrir des charges d'amortissement.

- elle a cette qualification **dès l'origine**. C'est l'autorité versante qui le précise.

Il est donc conseillé aux établissements de demander à leur ministère de tutelle des notifications de subventions suffisamment précises pour qu'il n'y ait pas d'ambiguïté sur la qualification des subventions d'équipement.

** Les autres subventions sont soit imposables, soit non imposables.*

Les véritables subventions c'est-à-dire sans aucune contrepartie, ne sont en principe pas imposables. Ainsi, ne sont pas imposables (bien qu'elles financent des activités imposables, par exemple, la recherche ou l'édition) :

- les sommes versées aux établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel dans le cadre du "contrat d'établissement" (partie dite enseignement) avec leur ministère de tutelle, pour la modernisation des établissements.

- la subvention de fonctionnement de l'établissement (versée sur le chapitre 36-11 du budget de l'Etat) pour la partie qui n'est pas versée directement au secteur regroupant les opérations imposables. (En effet, voir ci-après, les subventions affectées dès l'origine au secteur des opérations imposables sont imposables).

En revanche, sont imposables :

- les subventions qui sont affectées dès l'origine au secteur de la recherche (ex : les subventions fléchées)

- les crédits d'infrastructure recherche, même lorsqu'ils sont utilisés ultérieurement pour financer les services généraux de l'établissement. Etant affectés dès l'origine au secteur de la recherche, ils doivent être soumis à la TVA dès leur perception.

- les sommes versées aux établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel dans le cadre du "contrat d'établissement" (partie dite recherche).

Toutefois, les subventions ou parties de subventions versées dans ce cadre notifiées pour des acquisitions de matériels ou des investissements précis et utilisées comme telles, bénéficient du régime des subventions d'équipement : elles ne donnent pas lieu à collecte. Pour ce faire, elles doivent être clairement identifiées et explicitement affectées à l'acquisition de ces investissements.

- les subventions qui constituent le complément du prix d'opérations imposées à la TVA, qu'elle que soit l'origine de la subvention (Etat, collectivités locales, entreprises ...).

ANNEXE 2 (SUITE)

32/ Droits à déduction

321/ Secteur enseignement

La TVA supportée par l'établissement sur les dépenses de fonctionnement ou d'investissement exclusivement utilisées pour les besoins de l'activité d'enseignement n'est pas déductible.

Il en est ainsi, par exemple, du matériel pédagogique et du matériel utilisé pour les travaux pratiques, etc.

322/ Secteur des activités imposables

322-1 Principe : La TVA supportée par l'établissement sur les achats de biens, services et immobilisations affectés **exclusivement** aux activités du secteur imposable est déductible à hauteur du pourcentage particulier de déduction applicable à ce secteur.

La TVA se rapportant aux immobilisations ne peut être déduite que si l'amortissement de ces biens est répercuté dans le coût de revient des travaux qui sert à déterminer le prix des prestations fournies à la clientèle.

Le pourcentage de déduction est généralement inférieur à 100 % car il est diminué du fait de l'existence de virements financiers internes qui viennent équilibrer le secteur imposable par des sommes qui n'ont pas été imposées.

Il est déterminé à partir du rapport suivant :

- au numérateur : toutes les sommes perçues en contrepartie des opérations soumises à TVA, quel que soit le nom qui leur est donné.
- au dénominateur : la somme figurant au numérateur augmentée, le cas échéant :
 - du montant des virements financiers internes sur lesquels on n'a pas pratiqué de collecte de TVA,
 - du montant des subventions d'équipement ayant servi à acquérir des biens qui ne font pas l'objet d'un amortissement intégré au prix de vente.

322-2 Régime des virements financiers internes

- Si le virement financier interne a donné lieu à collecte de TVA : son montant est à inscrire à la fois au numérateur et au dénominateur du pourcentage de déduction.

- S'il n'y a pas eu collecte de TVA : le montant du virement financier est à inscrire au dénominateur seulement.

- S'il s'agit d'un virement interne qui dès l'origine, a été réalisé pour le financement d'un bien déterminé, il n'y a pas lieu de collecter la TVA (à vérifier) et son montant n'est à inscrire ni au numérateur, ni au dénominateur.

ANNEXE 2 (SUITE)

322-3 Régime des subventions d'équipement

Les subventions d'équipement telles que définies au § 313-3 ne sont pas prises en compte pour le calcul du pourcentage de déduction (ni au numérateur, ni au dénominateur).

En d'autres termes, les subventions d'équipement ne donnent pas lieu à collecte de TVA mais ouvrent droit à déduction de TVA sur les achats d'immobilisations qu'elles financent (sous réserve du respect des conditions relatives à l'amortissement cf §322-5).

322-4 Régime des autres subventions

Les véritables subventions autres que les subventions d'équipement, ont donné lieu ou pas à collecte de TVA (cf § 313-3).

S'il y a eu collecte de TVA sur la subvention, celle-ci se trouve soumise au régime de droit commun de toutes les autres recettes du secteur des activités imposables : elle figure à la fois au numérateur et au dénominateur du pourcentage de déduction.

S'il n'y a pas eu collecte de TVA, la subvention ne se trouve pas inscrite au numérateur mais doit l'être au dénominateur du pourcentage de déduction. En effet, dans la mesure où il s'agit d'une ressource non taxée qui vient financer une activité imposable, il convient de diminuer le pourcentage de déduction du secteur concerné.

322-5 Intégration de l'amortissement dans les prix de vente

** L'obligation fiscale*

La TVA se rapportant aux immobilisations du secteur des activités imposables ne peut être déduite que si le prix de la prestation (qui constitue le montant sur lequel se calcule la TVA collectée) intègre tous les coûts de revient, **notamment l'amortissement des biens ayant servi à fournir la prestation.**

Cette règle doit être strictement respectée, au plus tard à compter du 1er janvier 1994, sous peine de perdre le droit à déduction correspondant.

S'il est admis que les établissements n'ont aucune maîtrise sur la fixation de certaines de leurs recettes, en revanche, cette règle doit être appliquée systématiquement pour toutes les recettes qui font l'objet d'une facturation à des tiers, quelle que soit la nature du tiers.

** Les méthodes permettant de considérer que l'obligation fiscale est remplie*

- L'amortissement normalement envisagé est l'amortissement réel budgétaire. Il est rappelé que l'amortissement réel budgétaire doit être pratiqué sur chaque immobilisation pour laquelle l'établissement aura la charge du renouvellement.

- Toutefois, la réglementation fiscale n'emporte pas obligation de pratiquer un amortissement réel budgétaire si l'établissement n'a pas les crédits suffisants pour le faire. L'amortissement pour ordre (dépréciation) est accepté dès lors qu'il est répercuté dans le calcul des prix soumis à la TVA.

Si un établissement ne calcule pas expressément le montant des amortissements mais pratique des prix suffisamment élevés pour que, de fait, la charge de l'amortissement se trouve intégrée dans le prix, l'obligation fiscale est donc considérée comme remplie.

ANNEXE 2 (SUITE)

* *Les conséquences de l'absence d'amortissement*

Si l'intégration du coût des amortissements dans les prix de vente n'est pas effectuée, par l'une des méthodes ci-dessus, l'établissement perd le droit de déduire la TVA acquittée sur les immobilisations nécessaires à la réalisation de la prestation :

- si le bien a été acquis avec une subvention d'équipement :

- . la TVA supportée sur ce bien est déduite à hauteur du pourcentage de déduction en vigueur au moment de la déclaration de TVA déductible.
- . le montant de la subvention devra être inscrit au dénominateur du pourcentage de déduction lors de son calcul définitif.

- si le bien a été acquis avec d'autres ressources, sur un contrat de recherche, par exemple :

- . la TVA supportée sur le bien n'est pas déductible du tout et ne doit pas figurer dans la déclaration de TVA déductible (elle est comptabilisée en charge pour l'établissement au même titre que le montant net de l'achat).
- . il n'y a pas lieu de modifier le pourcentage de déduction en vigueur, ni même d'en tenir compte lors de son calcul définitif.

323/ Secteur mixte

323-1 Principe : la TVA afférente aux biens et aux services communs qui sont utilisés concurremment pour les besoins des activités taxées et non taxées, est déductible à hauteur du pourcentage général de déduction.

- Si le bien ou le service est utilisé à plus de 90 % pour une activité non soumise à TVA (enseignement), on considère à titre de simplification pratique, qu'il est utilisé exclusivement pour cette activité. Bien entendu, dans ce cas, aucun droit à déduction de la TVA supportée sur cette dépense ne peut être exercé.

- S'il est utilisé à 10 % et plus pour une activité imposable, il s'agit d'une dépense du secteur mixte. La TVA supportée lors de l'acquisition du bien est déductible à hauteur du pourcentage général de déduction.

323-2 Calcul du pourcentage général de déduction

Le pourcentage général de déduction est égal au rapport :

- au numérateur : **toutes les recettes ouvrant droit à déduction** (de manière simplifiée, dans les EPN d'enseignement supérieur, il s'agit des recettes des secteurs imposables ayant donné lieu à collecte de TVA)
- au dénominateur : **l'ensemble des recettes de l'établissement public** (c'est-à-dire la totalité des recettes des secteurs imposables et des recettes du secteur enseignement, quel que soit leur régime au regard de la TVA).

ANNEXE 2 (SUITE)

Les subventions d'équipement et les recettes provenant des cessions d'immobilisations ne sont pas prises en compte dans le calcul du pourcentage de déduction, ni au numérateur, ni au dénominateur.

Le pourcentage de déduction est arrondi à l'unité immédiatement supérieure

323-3 Intégration de l'amortissement dans les prix de vente

De la même façon que décrit au § 322-5, l'amortissement des immobilisations servant aux activités imposables et non imposables, doit être intégré dans le calcul du prix des prestations, faute de quoi l'établissement perd le bénéfice du droit à déduction.

Si le bien n'est pas amorti et s'il a été acquis avec une subvention d'équipement, le montant de cette subvention doit être inscrit au dénominateur du pourcentage général de déduction.

Si le bien n'est pas amorti et s'il a été acquis avec d'autres ressources, la TVA sur le prix d'achat de ce bien ne doit pas être déduite du tout et il n'y a pas lieu de modifier le pourcentage général de déduction.

ANNEXE 2 (SUITE)

IV - EPN AVEC PRORATA GENERAL

Comme il a été exposé en partie III, les établissements qui exercent des activités non soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA doivent en principe constituer des secteurs distincts d'activités.

Toutefois, les établissements qui éprouveraient des difficultés sérieuses pour constituer ces secteurs parce que l'ensemble de leurs activités sont réalisées à partir d'investissements communs exercent leurs droits à déduction en appliquant à l'ensemble de leurs achats de biens et services, un pourcentage général de déduction.

Les universités et les établissements publics administratifs d'enseignement supérieur relevant de la loi du 26 janvier 1984, notamment, se trouvent dans cette situation puisque leurs missions associent étroitement enseignement et recherche.

L'application du prorata général revient à considérer que l'établissement est constitué d'un seul secteur qui recouvre toutes ses activités et qui est le secteur "mixte" décrit en partie III (§ 312 et 323) :

- Les recettes donnent lieu à collecte de TVA ou pas.
- Le droit à déduction est ouvert pour toutes les dépenses de l'établissement, à hauteur du pourcentage général de déduction. Ce pourcentage reflète le degré d'assujettissement à la TVA des activités de l'établissement : il sera très faible pour les établissements qui ont peu d'activités soumises à la TVA.

41/ Base d'imposition

Les règles permettant de déterminer les recettes sur lesquelles doit être collectée la TVA sont celles décrites au § 313, à l'exception des virements financiers internes qui n'existent plus dans la mesure où il n'y a plus qu'un seul secteur.

Ces règles sont brièvement rappelées :

- les recettes destinées aux activités non imposables (enseignement, principalement) ne sont pas imposables,
- les subventions d'équipement destinées aux activités imposables ne sont pas imposables,
- les autres subventions destinées aux activités imposables sont soit imposables, soit non imposables,
- toutes les autres recettes destinées aux activités imposables sont imposables, quelles que soient la nature de la partie versante et la qualification donnée à ces sommes.

42/ Droits à déduction

421/ Principe

En raison de l'imbrication des activités de recherche et d'enseignement, il est considéré que tous les biens (y compris les immobilisations) et tous les services acquis par l'établissement sont utilisés à la fois pour des activités taxées et des activités non taxées.

En conséquence, la TVA supportée par l'établissement sur tous ses achats de biens et de services est déductible à hauteur du pourcentage général de déduction.

ANNEXE 2 (SUITE)

422/ Calcul du pourcentage général de déduction

Ce pourcentage est égal au rapport :

- au numérateur : **toutes les recettes ouvrant droit à déduction** (de manière simplifiée, dans les EPN d'enseignement supérieur, il s'agit des recettes ayant donné lieu à collecte de TVA)
- au dénominateur : **l'ensemble des recettes de l'établissement public** (c'est-à-dire la totalité des recettes des activités imposables et des activités non imposables, quel que soit leur régime au regard de la TVA).

Les subventions d'équipement, telles que définies au § 322-3, ainsi que les recettes provenant des cessions d'immobilisations ne sont pas prises en compte dans le calcul du pourcentage de déduction, ni au numérateur, ni au dénominateur.

423/ Intégration de l'amortissement dans les prix de vente

De la même façon que décrit au § 322-5, l'amortissement des immobilisations doit être intégré dans le calcul du prix des prestations, faute de quoi l'établissement perd le bénéfice du droit à déduction.

Il s'agit de l'amortissement de toutes les immobilisations de l'établissement public et non seulement des celles utilisées pour les opérations imposables à la TVA.

Il est rappelé que si le bien n'est pas amorti et qu'il a été acquis avec une subvention d'équipement, le montant de cette subvention doit être inscrit au dénominateur du pourcentage général de déduction.

S'il n'est pas amorti et s'il a été acquis avec d'autres ressources, la TVA sur le prix d'achat de ce bien ne doit pas être déduite du tout et il n'y a pas lieu de modifier le pourcentage général de déduction.

ANNEXE 2 (SUITE)

V - DISPOSITIONS DIVERSES

51/ Dates de calcul des pourcentages de déduction

Le pourcentage général de déduction, ainsi que les pourcentages particuliers de déduction applicables aux secteurs des activités imposables (cf § 322-1, 323-1 et 421), sont **déterminés à partir des recettes figurant au compte financier.**

Il y a donc pour chaque exercice, un pourcentage provisoire (utilisé en cours d'exercice) et un pourcentage définitif (calculé sur les recettes définitives et appliqué rétroactivement sur les dépenses de l'exercice clos, s'il y a lieu à régularisation).

Cependant, dans la mesure où la réglementation fiscale impose le calcul du pourcentage définitif avant le 25 avril alors que le compte financier n'est généralement pas établi avant le 30 juin, les établissements seront dans l'obligation de calculer successivement deux "pourcentages définitifs".

Le déroulement chronologique des opérations est le suivant :

* Au plus tard au 25 avril de l'année N+1, doit être calculé le pourcentage réel de l'année N déterminé à partir des recettes réelles de l'exercice N.

En règle générale, au 25 avril, les établissements publics n'ont pas encore établi le compte financier de l'exercice N. Ils devront donc calculer le pourcentage à partir des éléments dont ils disposent à cette date, sachant qu'en toute logique, ces chiffres doivent être assez peu différents des chiffres définitifs qui seront inscrits au compte financier.

Le pourcentage ainsi calculé est utilisé pour les dépenses de l'année N+1 et pour les dépenses de l'année N.

Pour les dépenses de l'année N+1 : ce pourcentage représente le pourcentage provisoire de l'année N+1. Il sera appliqué tout au long de l'année sur les dépenses. Il sera également utilisé en janvier, février, mars et avril de l'année N+2.

Pour les dépenses de l'année N :

Si l'écart entre ce pourcentage et le pourcentage provisoire utilisé au cours de l'année N est supérieur à 10, il faut procéder aux régularisations de TVA sur le montant des dépenses de l'année N.

La différence constatée entre le montant définitif des déductions autorisées pour l'année N (par application du pourcentage définitif) et celui des déductions effectuées au cours de l'exercice, fait l'objet d'une déduction complémentaire ou d'un reversement selon que cette différence est positive ou négative. La déduction ou le reversement complémentaire est effectué sur la déclaration de TVA déposée en mai.

Si l'écart est inférieur à 10 points, à titre dérogatoire pour les établissements publics d'enseignement supérieur, le pourcentage provisoire prend un caractère définitif. Il n'y a donc pas lieu à régularisation.

ANNEXE 2 (SUITE)

* Dès que le compte financier est établi, au 30 juin normalement, le pourcentage définitif est déterminé.

Si l'écart entre le pourcentage définitif et le pourcentage provisoire utilisé au cours de l'année N est supérieur à 10, les régularisations nécessaires doivent être effectués en tenant compte des déductions ou versements complémentaires déjà effectués au 25 avril. Ces régularisations interviennent sur la plus prochaine déclaration de TVA.

52/ Régularisations de TVA déductible sur les immobilisations

Les déductions de TVA afférentes aux biens constituant des immobilisations doivent faire l'objet de régularisation (déduction ou versement complémentaire) lorsque certains événements interviennent avant l'expiration d'une période de plusieurs années.

La période considérée varie selon la nature des immobilisations.

Les situations emportant obligation de régularisation sont notamment les suivantes :

- transfert d'une immobilisation entre secteur imposable et secteur non imposable, dans un établissement qui a constitué des secteurs distincts d'activité.

- variation du pourcentage définitif de déduction d'une année sur l'autre (art. 215 de l'annexe II du code général des impôts). La déduction pratiquée lors de l'acquisition d'une immobilisation sur la base du pourcentage définitif de l'année d'acquisition, doit donner lieu à régularisation si les années suivantes, il existe un écart de 10 points entre le pourcentage initial utilisé pour la déduction et le pourcentage de l'une de ces années.

L'attention des établissements est attirée sur la notion d'immobilisation au sens comptable ou au sens fiscal :

Dans les deux cas, constitue une immobilisation tout bien acquis ou créé par le redevable de la TVA, non pour être vendu ou transformé, mais pour être utilisé de manière durable comme instrument de travail ou moyen d'exploitation. Toutefois, il est admis que le biens de faible valeur qui répondent à cette définition soient en fait comptablement inscrits en charges.

Sur le plan fiscal, la limite retenue pour déterminer la faible valeur est de 2.500F hors taxe depuis le 1er janvier 1988.

Pour les EPSCP, cette limite, anciennement à 1.500F, a été fixée à 5.000F hors taxe par instruction de la direction de la comptabilité publique n° 92-156-M9-3 du 16 décembre 1992. Pour certains établissements publics administratifs d'enseignement supérieur ayant reçu autorisation de la direction de la comptabilité publique, le seuil se situe, selon les cas, entre 2.500 et 5.000F hors taxe.

En raison de ces situations particulières, il est admis, pour les biens d'une valeur unitaire comprise entre 2.500 et 5.000 F, inscrits en comptabilité dans les charges de l'établissement, de ne pas exiger les régularisations prévues pour les immobilisations aux articles 210 et 215 de l'annexe II du code général des impôts. Mais leur coût devra comme pour l'ensemble des immobilisations être répercuté dans le prix des prestations de services ou des livraisons de biens soumis à la TVA que ces biens concourent à produire.

ANNEXE 2 (SUITE et FIN)

En raison de la diversité et de la complexité de la réglementation relative à la TVA, seuls les principaux aspects de son application dans les établissements publics nationaux d'enseignement supérieur ont été traités dans la présente instruction.

Pour les cas non évoqués, il appartient aux établissements de faire application des règles de droit commun en la matière. A cet égard, les établissements pourront utilement se rapprocher des services fiscaux territorialement compétents.

Le Directeur,
Chef du service de la législation fiscale



Michel Taly

Le Directeur
de la Comptabilité publique



Alain DENTEU

ANNEXE N° 3

Schémas de comptabilisation

Pages :

Hypothèses communes à l'ensemble des schémas de comptabilisation.....	46
1° cas : Contrat de recherche suivi en ressources affectées et exécuté uniquement avec des dépenses de fonctionnement	46
2° cas : Subvention d'équipement pour l'achat d'un matériel qui sera amorti	48
3° cas : Subvention d'équipement pour l'achat d'un matériel qui ne sera pas amorti	50
4° cas : Contrat de recherche suivi en ressources affectées avec acquisition d'un matériel qui ne sera pas amorti	51
5° cas : Subvention affectée dès l'origine à la recherche	53
6° cas : Déclaration de TVA du mois de juillet	54
7° cas : Calcul du prorata général de déduction de l'année N	55

ANNEXE 3

SCHMAS DE COMPTABILISATION

HYPOTHESES COMMUNES A L'ENSEMBLE DES SCHMAS DE COMPTABILISATION

- L'établissement public a opté pour le régime de prorata général et non celui des secteurs distincts d'activités. Le prorata général définitif de l'année n-1 est égal à 70%.

- Les opérations décrites ci-après se déroulent dans le courant du mois de juillet de l'année n. Ce sont les seules opérations effectuées au cours de ce mois.

- L'établissement public effectue mensuellement sa déclaration de TVA auprès des services fiscaux.

- L'établissement public a opté pour le régime dérogatoire en matière d'exigibilité de la TVA. L'exigibilité de la TVA collectée intervient donc au moment de la prise en charge du titre de recettes par l'agent comptable.

En conséquence, les droits à déduction interviennent au moment de la prise en charge des mandats par l'agent comptable.

- Par simplification, il sera fait application d'un taux de TVA unique égal à 18,6%.

- La nomenclature utilisée est celle de l'instruction générale M9-3

1° CAS : CONTRAT DE RECHERCHE SUIVI EN RESSOURCES AFFECTEES ET EXECUTE
UNIQUEMENT AVEC DES DEPENSES DE FONCTIONNEMENT

Le montant du contrat s'élève à 118600 FF TTC.

Ce contrat de recherche est suivi suivant la technique des ressources affectées puisqu'un compte rendu financier doit être établi par l'établissement public et que le contrat prévoit le reversement des sommes inemployées.

S'agissant d'une recette destinée au secteur recherche, activité qui rentre dans le champ d'application de la TVA, elle doit faire l'objet d'une collecte de TVA.

a) La prise en charge du contrat donne lieu à l'écriture suivante.

Débit 4684	"Produits à recevoir sur R.A"	100 000
Crédit 4682	"Charges à payer sur R.A"	100 000

b) L'encaissement des fonds donne lieu à l'écriture suivante.

Débit 5151	"Compte au Trésor"	118 600
Crédit 44587	"TVA sur facturation à établir"	18 600
Crédit 4684	"Produits à recevoir sur R.A."	100 000

ANNEXE 3 (SUITE)

La TVA collectée sur ce contrat n'est pas exigible dans la mesure où l'établissement public a opté pour le régime dérogatoire en matière de date d'exigibilité. Cette TVA collectée deviendra exigible lors de l'émission du titre de recettes constatant la recette budgétaire. Ce n'est donc qu'à ce moment qu'elle devra être inscrite sur la déclaration de TVA CA3.

C'est la raison pour laquelle le montant de TVA collectée lors de l'encaissement des fonds est imputée au compte 44587 "TVA sur facturation à établir".

c) Dans le courant du mois de juillet, l'établissement public effectue des achats pour un montant TTC de 53 370 FF.

Le mandatement de ces dépenses donne lieu à l'écriture suivante.

Débit 44566	"TVA déductible sur autres biens et services"	5 859
Débit 6	"Achats"	47 511
Crédit 4012	"Fournisseurs-ex.courant"	53 370

Le montant de TVA déductible correspondant à 70% du montant de la TVA facturée par le fournisseur.

Pour une facture de 53 370 FF TTC, le montant de la TVA facturée s'élève à 8 370 FF, soit une TVA déductible pour l'établissement de 5 859 FF (=70% x 8370).

Le reliquat de TVA facturé par le fournisseur et non déductible pour l'établissement vient gréver le prix d'achat et doit donc être intégré au compte de charge par nature.

C'est ainsi que le montant inscrit au compte de la classe 6 est égal à 45 000 + (30% x 8370).

d) Pour constater la recette budgétaire, l'ordonnateur émet un titre de recette à hauteur de la dépense effectuée.

La prise en charge du titre de recette donne lieu à l'écriture suivante.

Débit 44587	"TVA sur facturation à établir"	8 837
Débit 4682	"Charges à payer sur R.A"	47 511
Crédit 4457	"TVA collectée"	8 837
Crédit 7482	"Produits des R.A"	47 511

Le montant de la TVA devenant exigible 8 837 FF est égal à 18,6% x 47 511.

Le reliquat de TVA figurant au compte 4458 "TVA en attente" deviendra exigible lors de l'émission des autres titres de recette.

N.B : En fin de contrat, en cas de reversement au bailleur de fonds, l'écriture suivante est passée (on suppose par exemple qu'il reste 5 000FF).

Débit 44587	"TVA collectée sur facturation à établir"	930
Débit 4682	"Charges à payer"	5 000
Crédit 5151	"Compte au Trésor"	5 930

Il n'y a pas de régularisation de TVA à effectuer dans la mesure où n'étant pas exigible, elle n'a pas été inscrite sur la déclaration CA3.

ANNEXE 3 (SUITE)

2° CAS : SUBVENTION D'EQUIPEMENT POUR L'ACHAT D'UN MATERIEL QUI SERA AMORTI

Hypothèse : attribution d'une subvention d'équipement de 100.000 FF pour l'achat d'un ordinateur pour l'enseignement de physique nucléaire. Ce matériel est amorti linéairement sur 5 ans.

La recette étant destinée à une activité d'enseignement, activité qui n'est pas soumise à la TVA, la recette ne donne pas lieu à collecte de TVA.

a) La prise en charge du titre de recette correspondant à cette subvention donne lieu à l'écriture suivante.

Débit 4411	"Etat-subvention à recevoir"	100 000
Crédit 1311	"Subvention d'équipement Etat"	100 000

b) L'encaissement de la subvention donne lieu à l'écriture suivante.

Débit 5151	"Compte au Trésor"	100 000
Crédit 4411	"Etat-subvention à recevoir"	100 000

c) L'ordinateur est acheté début juillet. Son prix s'élève à 106 740FF TTC, soit un montant HT de 90 000 FF et un montant de TVA de 16 740 FF.

Le montant de TVA pouvant être déduit s'élève à 70% de 16740, soit 11 718 FF.

En conséquence, la prise en charge du mandat correspondant à cette dépense donne lieu à l'écriture suivante.

Débit 2183	"Matériel de bureau et matériel informatique"	95 022
Débit 44562	"TVA déductible sur immobilisations"	11 718
Crédit 4042	"Fournisseurs d'immobilisations-ex.courant"	106 740

ANNEXE 3 (SUITE)

d) Opérations de fin d'année.

d.1 / Amortissement du bien.

Le montant de chaque annuité d'amortissement s'élève à 19 004 FF (95 022 : 5).
L'année n, l'amortissement à pratiquer s'élève à 9 502 FF (19 004 : 2).

* si l'établissement public pratique l'amortissement réel budgétaire, la prise en charge de l'amortissement donne lieu à l'écriture suivante.

Débit 68112	"Dotation aux amortissements des immob.corporelles"	9 502
Crédit 2818	"Amortissement des immob. corporelles - autres"	9 502

* si l'établissement public pratique l'amortissement pour ordre, l'écriture suivante doit être passée.

Débit 1069	"Dépréciation de l'actif immobilisé"	9 502
Crédit 2818bis	"Dépréciation des immob.corporelles - autres"	9 502

d.2 / Amortissement de la subvention d'équipement.

Débit 139	"Subvention d'investissement inscrite au compte de résultat"	9 502
Crédit 777	"Quote part de la subvention d'investissement inscrite au compte de résultat"	9 502

ANNEXE 3 (SUITE)

3° CAS : SUBVENTION D'EQUIPEMENT POUR L'ACHAT D'UN MATERIEL QUI NE SERA PAS AMORTI

Hypothèse : attribution d'une subvention d'équipement de 200.000 FF pour l'achat d'un matériel destiné au secteur recherche.

Le bien étant destiné à une opération de recherche bien particulière, l'établissement public décide de ne pas amortir le bien.

a) La prise en charge de la subvention donne lieu à l'écriture suivante.

Débit 4411	"Etat-subvention à recevoir"	200 000
Crédit 1311	"Subvention d'équipement Etat"	200 000

b) L'encaissement de la subvention donne lieu à l'écriture suivante.

Débit 5151	"Compte au Trésor"	200 000
Crédit 4411	"Etat-subvention à recevoir"	200 000

c) Le prix du matériel acheté s'élève à 237 200 FF TTC, dont 37 200 FF de TVA.

Sur cet achat, le montant que l'établissement public est autorisé à déduire s'élève à 26 040 FF (37 200 x 70%), mais il conviendra de répercuter l'absence d'amortissement sur le calcul du prorata de l'année n, effectué en année n+1.

La prise en charge du mandat correspondant donne lieu à l'écriture suivante.

Débit 215	"Installations techniques"	211 160
Débit 44562	"TVA déductible sur immobilisations"	26 040
Crédit 4042	"Fournisseurs d'immobilisations-ex.courant"	237 200

d) Opérations de fin d'année.

Ce bien n'étant pas amorti, aucune opération d'amortissement n'est enregistrée par l'agent comptable.

ANNEXE 3 (SUITE)

4° CAS : CONTRAT DE RECHERCHE SUIVI EN RESSOURCES AFFECTEES AVEC ACQUISITION D'UN MATERIEL QUI NE SERA PAS AMORTI

Hypothèse : Un contrat de recherche est signé pour un montant de 593.000 FF. Pour exécuter ce contrat, l'établissement public doit acheter une machine qui ne servira qu'à la réalisation dudit contrat. L'établissement public n'envisage donc pas d'amortir ce bien.

a) La prise en charge du contrat donne lieu à l'écriture suivante.

Débit 4684	"Produits à recevoir sur R.A"	500 000
Crédit 4682	"Charges à payer sur R.A"	500 000

b) L'encaissement des fonds donne lieu à l'écriture suivante.

Débit 5151	"Compte au Trésor"	593 000
Crédit 44587	"TVA collectée sur facturation à établir"	93 000
Crédit 4684	"Produits à recevoir sur R.A."	500 000

c) Le prix du matériel acheté pour la réalisation du contrat s'élève à 355 800 FF TTC, soit un prix HT de 300 000 et un montant de TVA de 55 800 FF.

Dans la mesure où aucun amortissement n'est pratiqué sur ce bien acquis dans le cadre d'un contrat, l'établissement public perd son droit à déduction lors de cette acquisition.

Le montant de la TVA facturé par le fournisseur vient donc augmenter la valeur du bien inscrite au bilan de l'établissement public.

La prise en charge du mandat donne lieu à l'écriture suivante.

Débit 215	"Installations techniques"	355 800
Crédit 4042	"Fournisseurs d'immobilisations"	355 800

d) Lors de la prise en charge du titre de recette correspondant à la constatation de la recette budgétaire, l'écriture suivante est passée.

Débit 44587	"TVA sur facturation à établir"	66 179
Débit 4682	"Charges à payer sur R.A"	355 800
Crédit 1382	"Recettes d'investissement reçues des R.A"	355 800
Crédit 4457	"TVA collectée"	66 179

ANNEXE 3 (SUITE)

e) L'établissement public achète des marchandises pour la réalisation de ce contrat pour un montant HT de 135 000 FF.

Le montant de TVA facturé à l'établissement public est 25 110 FF.

Le montant de TVA pouvant être déduit sur ces achats est 17 577 FF (70% x 25 110).

La prise en charge du mandat donne lieu à l'écriture suivante.

Débit 44566	"TVA déductible sur autres biens et services	17 577
Débit 6	"Achats"	142 533
Crédit 4012	"Fournisseurs-ex.courant"	160 110

f) La constatation de la recette budgétaire donne lieu à l'écriture suivante.

Débit 44587	"TVA sur facturation à établir"	26 511
Débit 4682	"Charges à payer sur R.A"	142 533
Crédit 4457	"TVA collectée"	26 511
Crédit 7482	"Produits sur ressources affectées"	142 533

Il reste donc comme crédits disponibles au titre de ce contrat une somme de 1667 FF (500 000 - 355 800 - 142 533).

ANNEXE 3 (SUITE)

5° CAS : SUBVENTION AFFECTEE DES L'ORIGINE A LA RECHERCHE

Hypothèse : Une subvention de 100.000 FF est allouée par la région sans contrepartie apparente.

Toutefois, étant affectée dès son origine au secteur recherche, la réglementation fiscale considère qu'elle perd son caractère de non-imposabilité et donne lieu à collecte.

a) Lors de la prise en charge du titre de recette correspondant à cette subvention, l'écriture suivante est passée.

Débit 4412	"Région-subvention à recevoir"	100 000
Crédit 4457	"TVA collectée"	15 682
Crédit 7442	"Subventions"	84 318

b) L'encaissement de la subvention donne lieu à l'écriture suivante.

Débit 5151	"Compte au Trésor"	100 000
Crédit 4412	"Région-subvention à recevoir"	100 000

ANNEXE 3 (SUITE)

6° CAS : DECLARATION DE TVA DU MOIS DE JUILLET.

Le montant de la TVA collectée est égal à
117 209 FF (8 837 + 66 179 + 26 511 + 15 682).

Le montant de la TVA déductible sur immobilisations est égal à
37 758 FF (11 718 + 26 040).

Le montant de la TVA déductible sur autres biens et services est égal à
23 436 FF (5 859 + 17 577).

Le montant de la TVA à reverser au Trésor est égal à
 $117\ 209 - 37\ 758 - 23\ 436 = 56\ 015$ FF.

L'établissement de la déclaration de TVA donne lieu à l'écriture suivante.

Débit 4457	"TVA collectée"	117 209
Crédit 4455	"TVA à décaisser"	56 015
Crédit 44562	"TVA déductible sur immobilisations"	37 758
Crédit 44566	"TVA déductible sur autres biens et services"	23 436

Le paiement de la TVA au Trésor donne lieu à l'écriture suivante au 15 août.

Débit 4455	"TVA à décaisser"	56 015
Crédit 5151	"Compte au Trésor"	56 015

ANNEXE 3 (SUITE ET FIN)

7° CAS : CALCUL DU PRORATA GENERAL DE DEDUCTION DE L'ANNEE N.

Hormis les opérations qui viennent d'être décrites, l'établissement public a réalisé un certain nombre d'opérations au cours de l'année qui permettent de déterminer les masses suivantes.

Subventions	
- subventions d'équipement destinées aux activités imposées	800 000
- subventions d'équipement destinées aux activités non imposées	200 000
- autres	2 500 000
Recettes autres que subventions	
- recettes des activités imposées	5 000 000
- recettes des activités non imposées	3 000 000

Le prorata général de l'année n peut se calculer de la façon suivante (masses ci-dessus et opérations du mois de juillet).

Numérateur (recettes ouvrant droit à déduction) =

$$5\,000\,000 + 47\,511(\text{cas 1}) + 500\,000(\text{cas 4}) + 84\,318(\text{cas 5}) = 5\,631\,829$$

Dénominateur (ensemble des recettes de l'établissement) =

$$5\,631\,829 + 2\,500\,000 + 3\,000\,000 + 200\,000 = 11\,331\,829$$

Durant le mois de juillet, toutes les recettes ont données lieu à collecte, elles figurent donc déjà au numérateur.

Seules sont exclues de ce calcul les subventions d'équipement pour lesquelles un amortissement a été pratiqué (activités imposées ou non).

Le pourcentage de l'année n s'élève donc à 49,70% : il est arrondi à 50 %. Ce nouveau prorata étant différent du prorata de l'année n-1 de plus de 10 points; il y a lieu de procéder à des régularisations.

ANNEXE N° 4

REGULARISATIONS DU PRORATA PROVISOIRE: exemples chiffrés

ANNEXE 4

REGULARISATIONS DU PRORATA PROVISOIRE: exemples chiffrés

Le mécanisme des régularisations est décrit dans l'hypothèse d'un établissement public qui applique le régime du prorata général à compter du 1er janvier 1994.

L'application du prorata et les régularisations ont lieu comme suit :
(les pourcentages ont été choisis de manière arbitraire)

EXERCICE 1994 :

Calcul du prorata sur compte financier 1992 (Il est rappelé que le prorata est arrondi à l'entier immédiatement supérieur.) :

prorata = 50 %

50 % appliqué sur les dépenses du 1er janvier 1994 au 31 décembre 1994

50 % appliqué sur les dépenses du 1er janvier 1995 au 30 avril 1995

Le 25 avril 1995 (dernier délai), calcul du prorata définitif de l'année 1994 sur les recettes réelles de 1994 (sur le compte financier 1994 ou sur le document le plus proche du compte financier) : prorata définitif = 52 %

La différence entre prorata provisoire de 1994 (50 %) et prorata définitif (52 %) est inférieure (ou égale) à 10 points :

=> pas de régularisation

=> le prorata provisoire prend un caractère définitif :
le prorata définitif de 1994 devient 50 %

EXERCICE 1995 :

Le prorata provisoire pour 1995 est le prorata calculé au 25 avril 1995 sur les recettes réelles de 1994, soit 52 % :

52 % appliqué sur les dépenses du 1er mai 1995 au 31 décembre 1995

52 % appliqué sur les dépenses du 1er janvier 1996 au 30 avril 1996

Le prorata provisoire pour 1995 doit s'appliquer sur toutes les dépenses de 1995 (et non seulement sur les opérations de mai à décembre) :

=> régularisation TVA sur les 4 premiers mois de 1995

TVA déductible suppl. = (52 % . TVA sur dépenses de janvier à avril) - (50 % . TVA sur dépenses de janvier à avril)
(TVA déductible à porter sur la déclaration de mai 1995)

Le 25 avril 1996, calcul du prorata définitif de l'année 1995 : prorata = 63 %

La différence entre prorata provisoire de 1995 (52 %) et prorata définitif (63 %) est supérieure à 10 points :

=> régularisation obligatoire : ouverture de droit à déduction supplémentaire pour 1995

=> le prorata définitif de 1995 = 63 %

Régularisation sur 1995 :

TVA déduite en 1995 = X

X = 52 % . TVA sur dépenses de l'année

TVA déductible officiellement pour 1995 = Y

Y = 63 % . TVA sur dépenses de l'année

Supplément de TVA à déduire (sur déclaration TVA de mai 1996) = Y - X

ANNEXE 4 (SUITE ET FIN)

EXERCICE 1996 :

Le prorata provisoire pour 1996 est le prorata calculé au 25 avril 1996 sur les recettes réelles de 1995, soit 63 % :

63 % appliqué sur les dépenses du 1er mai 1996 au 31 décembre 1996

63 % appliqué sur les dépenses du 1er janvier 1997 au 30 avril 1997

Le prorata provisoire pour 1996 doit s'appliquer sur toutes les dépenses de 1996 :

=> régularisation TVA sur les 4 premiers mois de 1996

TVA déductible suppl. = (63 % . TVA sur dépenses de janvier à avril) - (52 % . TVA sur dépenses de janvier à avril)

(TVA déductible à porter sur la déclaration de mai 1996)

Le 25 avril 1997, calcul du prorata définitif de l'année 1996 : prorata = 51 %

La différence entre prorata provisoire de 1995 (63 %) et prorata définitif (51 %) est supérieure à 10 points :

=> régularisation obligatoire : TVA déduite à tort, à reverser au Trésor

=> le prorata définitif de 1996 = 51 %

Régularisation :

TVA déduite en 1996 = X

X = 63 % . TVA sur dépenses de l'année

TVA déductible officiellement pour 1996 = Y

Y = 51 % . TVA sur dépenses de l'année

TVA déductible à reverser = X - Y

(montant à inscrire sur la ligne "TVA antérieurement déduite à reverser" de la déclaration TVA de mai 1997)

EXERCICE 1997 :

Le prorata provisoire pour 1997 est le prorata calculé au 25 avril 1997, sur les recettes réelles de 1996, soit 51 % :

=> régularisation de TVA sur les 4 premiers mois de 1997

TVA déduite à tort : (63 % . TVA sur dépenses de janvier à avril) - (51 % . TVA sur dépenses de janvier à avril)

(montant à inscrire sur la ligne "TVA antérieurement déduite à reverser" de la déclaration TVA de mai 1997)

etc...

NB : Il est précisé qu'après établissement du compte financier, il convient de comparer le prorata calculé sur cette base avec le prorata définitif adopté le 25 avril, les deux chiffres devant normalement être très proches.

Si l'écart entre le prorata calculé d'après le compte financier et le prorata provisoire utilisé au cours de l'année N est supérieur à 10, les régularisations nécessaires doivent être effectuées en tenant compte des déductions ou versements complémentaires déjà opérés au 25 avril. Ces régularisations interviennent sur la plus prochaine déclaration de TVA.

Ces régularisations n'ont pas été présentées dans le schéma ci-dessus car elles devraient s'avérer tout à fait exceptionnelles.

