



TRÉSOR PUBLIC

INSTRUCTION

N° 95-042-M0 du 5 avril 1995

NOR : BUD R 95 00042 J

Texte publié au BOCP

SERVICE DES COLLECTIVITÉS ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX
IÈRE SÉRIE

ANALYSE

Date d'application : 05/04/1995

DOCUMENTS À ANNOTER

Néant

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

RGP	TPG	DOM	RF	T								

DIFFUSION

GT 26

DIRECTION DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Sous-direction D - Bureau D3

Sous-direction D - Bureau D2

La présente instruction a pour objet de porter à la connaissance des comptables un certain nombre de textes législatifs ou réglementaires ou d'instructions d'application concernant les collectivités locales et établissements publics locaux.

Ces textes ou instructions sont présentés selon l'ordre des rubriques du recueil MO.

LE DIRECTEUR DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Pour le Directeur de la Comptabilité Publique
LE SOUS-DIRECTEUR CHARGÉ DE LA SOUS-DIRECTION D

P-L MARIEL

SOMMAIRE

PAGES	RUBRIQUE MO	
		12 - FINANCES COMMUNALES
	122	<i>Dépenses</i>
7	122-12	<i>Paiement - Droit de réquisition</i> Réquisition du comptable en cas d'absence du caractère exécutoire
21		LOI N° 94-504 DU 22 JUIN 1994 PORTANT DISPOSITIONS BUDGETAIRES ET COMPTABLES RELATIVES AUX COLLECTIVITES LOCALES
		- ANNEXE 1 -
9	122-522	<i>Subventions à des organismes privés - Aides aux sociétés sportives professionnelles</i> Forme des aides accordées par les collectivités locales
23		ARTICLE 78 DE LA LOI N° 94-679 DU 8 AOUT 1994 PORTANT DIVERSES DISPOSITIONS D'ORDRE ECONOMIQUE ET FINANCIER
		- ANNEXE 2 -
	123	<i>Recettes</i>
11	123-6	<i>Taxes et produits divers</i> Règles relatives au recouvrement des astreintes d'urbanisme
25		AVIS DU CONSEIL D'ETAT RENDU LE 20 JANVIER 1994.
		- ANNEXE 3 -
13	123 bis 6	<i>TVA - Informations générales concernant la T.V.A.</i> Précisions relatives au champ d'application et aux droits à déduction de la T.V.A.
31		INSTRUCTION DGI-SLF DU 8 SEPTEMBRE 1994
		- ANNEXE 4 -
		13 - ADMINISTRATION ET SERVICES COMMUNAUX
17	131-45	<i>Administration de la commune - Marchés - Règlement des Marchés.</i> Modifications du Code des Marchés Publics non applicables au Secteur Public Local

4

95 **DECRET N° 94-787 DU 7 SEPTEMBRE 1994 MODIFIANT
LE CODE DES MARCHES PUBLICS**

- ANNEXE 5 -

17 **Réduction des échéances de la L.C.R. pour les marchés publics
DECRET N° 94-790 DU 7 SEPTEMBRE 1994 MODIFIANT
LE DECRET N° 65-97 DU 4 FEVRIER 1965 MODIFIE RELATIF
AUX MODES ET AUX PROCEDURES DE REGLEMENT
DES DEPENSES DES ORGANISMES PUBLICS**

- ANNEXE 6 -

19 **Nullité des clauses de renonciation aux intérêts moratoires**

99 **ARTICLE 67 DE LA LOI N° 94-679 DU 8 AOUT 1994 PORTANT
DIVERSES DISPOSITIONS D'ORDRE ECONOMIQUE ET FINANCIER**

- ANNEXE 7 -

22 - SANTE PUBLIQUE - ETABLISSEMENTS SANITAIRES SOCIAUX ET MEDICO-SOCIAUX

222 **Etablissements d'hospitalisation publics**

222-3 **Dépenses**

Voir rubrique 122-12

222-32 **Marchés**

Voir rubrique 131-45

24 - LOGEMENT - ASSAINISSEMENT - TRAVAUX COMMUNS - RECONSTRUCTION

241 **Offices publics d'habitations à loyer modéré**

Voir rubrique 122-12

241-41 **Marchés**

Voir rubrique 131-45

42 - FINANCES DEPARTEMENTALES

422 **Dépenses**

7 Voir rubriques 122-12

9 122-522

423 **Recettes**

13 Voir rubrique 123 bis 6

43 - ADMINISTRATION ET SERVICES DEPARTEMENTAUX

431-451 *Marché - Principes généraux de la réglementation des marchés locaux*
Règlement des marchés

15 Voir rubrique 131-45

52 - FINANCES REGIONALES

7 Voir rubriques : 122-12

9 122-522

13 123 bis 6

53 - ADMINISTRATION ET SERVICES REGIONAUX

15 Voir rubrique 131-45

122-12
222-3
241
422
52

DEPENSES
PAIEMENT - DROIT DE REQUISITION

Les dispositions de l'article 8 de la loi n° 94-504 du 22 juin 1994 portant dispositions budgétaires et comptables relatives aux collectivités locales modifient celles des articles 2, 15, 45, 69 et 82 de la loi n° 82-213 du 2 mars 1982 modifiée et visent, d'une part, à renforcer le contrôle de légalité du préfet à l'égard des actes pris par les autorités communales, départementales et régionales et, d'autre part, à limiter la portée du droit de réquisition émis par celles-ci.

Il en ressort que :

1° Les ordres de réquisition émis par les ordonnateurs locaux deviennent des actes soumis à l'obligation de transmission au préfet (dispositions des alinéas I, -II et III de l'article 8 de la loi de 1994 précitée) ;

2° Les comptables publics locaux doivent désormais refuser de déférer à une réquisition de paiement lorsque les décisions des collectivités locales justifiant la dépense n'ont pas le caractère exécutoire (dispositions alinéas, IV-V et -VI de l'article 8) :

- soit parce qu'elles n'ont pas satisfait aux formalités de publication ou de notification aux intéressés et de transmission au préfet ;
- soit parce qu'elles ont été annulées ou fait l'objet d'un sursis à exécution.

Les cas de refus de déférer à l'ordre de réquisition par le comptable sont donc actuellement au nombre de cinq :

- insuffisance de fonds disponibles ;
- dépense ordonnancée sur des crédits irrégulièrement ouverts ou insuffisants ou sur des crédits autres que ceux sur lesquels elle devrait être imputée ;
- absence totale de justification de service fait ;
- défaut de caractère libératoire du règlement ;
- défaut de caractère exécutoire des décisions prises par les autorités locales.

Les dispositions de la loi du 22 juin 1994 précitée sont d'application immédiate.

Il est particulièrement important de souligner que ces dispositions de l'article 8 de la loi du 22 juin 1994 ne modifient pas celles de l'article L 714-15 du Code de la santé publique et ne sont donc pas applicables aux établissements publics de santé, et aux établissements sociaux et médico-sociaux qui leur sont annexés.

En revanche, ces dispositions s'appliquent aux autres établissements publics locaux des collectivités territoriales (O.P.H.L.M., établissements publics sociaux et médico-sociaux autonomes, caisses de crédit municipal).

Un projet de circulaire interministérielle est en cours de rédaction.

122-522

422

52

DEPENSES

AIDE AUX SOCIÉTÉS SPORTIVES PROFESSIONNELLES

L'article 78 de la loi n° 94-679 du 8 août 1994 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier précise les aides que les collectivités locales peuvent accorder aux groupements sportifs professionnels.

Ces dispositions font suite à une réponse du ministre de l'Intérieur (publiée au journal officiel du 14 février 1994) à une question écrite posée par M. le député Patrick Balkany sur la nature des aides directes qui peuvent être accordées aux clubs sportifs professionnels gérés sous forme associative ou commerciale.

Cette réponse rappelle que la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984 modifiée, relative à l'organisation des activités physiques et sportives, impose aux groupements sportifs de se constituer soit sous forme d'association, soit, lorsqu'ils participent habituellement à l'organisation de manifestations sportives payantes procurant des recettes supérieures à 2,5 MF, sous forme de société anonyme à objet sportif ou de société d'économie mixte sportive locale.

Elle précise qu'une jurisprudence du Conseil d'Etat (CE, 16 septembre 1982) range dans la catégorie des entrepreneurs des spectacles, les associations qui organisent de façon habituelle des rencontres sportives avec des joueurs professionnels qu'elles rétribuent, qui perçoivent des recettes importantes et qui recourent à la publicité.

Elle en conclut que les subventions versées par les collectivités locales aux groupements sportifs professionnels, qu'ils soient de forme associative et commerciale, doivent être analysées non pas sous l'angle des subventions aux associations mais au regard des règles qui régissent les interventions économiques, issues des dispositions combinées de l'article 4 de la loi du 7 janvier 1982, approuvant le plan intérimaire 1982-1983, et des articles 5, 48 et 66 de la loi du 2 mars 1982 modifiée et que, dès lors que les aides attribuées ne se rattachent à aucune de celles limitativement énumérées par la loi, elles sont entachées d'illégalité.

Cependant afin de pallier les difficultés rencontrées pour certains clubs sportifs, l'article 78 de la loi du 8 août 1994 organise, à titre temporaire jusqu'au 31 décembre 1999, le versement de telles subventions.

Un décret en conseil d'Etat viendra ultérieurement préciser les modalités de subventionnement et notamment le montant des subventions autorisées.

123-6

RECETTES
RECOUVREMENT DES ASTREINTES D'URBANISME

L'avis rendu le 20 janvier 1994 par l'assemblée générale du Conseil d'Etat a pour objet de clarifier les règles relatives au recouvrement des astreintes d'urbanisme prévues par les articles L 480-7 et suivants du Code de l'urbanisme.

La Haute juridiction s'est prononcée sur les questions suivantes.

Le recouvrement des astreintes d'urbanisme est-il soumis à l'émission par l'ordonnateur d'un état exécutoire ou le caractère exécutoire procède-t-il uniquement du jugement prononçant l'astreinte ?

L'opposition à cet état suspend-il la procédure de recouvrement ?

La commune peut-elle accorder une remise gracieuse du produit de l'astreinte ?

Le Conseil d'Etat a répondu en ce sens aux questions posées.

S'agissant de la première question, l'astreinte n'étant pas liquidée par le juge, son recouvrement est soumis à l'émission d'un état rendu exécutoire par l'ordonnateur, un simple état liquidatif n'étant pas suffisant.

Par ailleurs, en conformité avec la jurisprudence, tout recours dirigé contre un état exécutoire constatant une créance communale, suspend les poursuites.

Enfin, la collectivité n'a pas le pouvoir d'accorder remise des sommes correspondant aux astreintes.

J'attire votre attention sur cet avis dont la teneur se substitue au paragraphe consacré aux astreintes d'urbanisme dans l'instruction n° 92-77 MO du 29 juin 1992 relative au recouvrement des produits locaux.

123 bis 6
423
52

TVA
INFORMATION GENERALE

L'instruction DGI-SLF du 8 septembre 1994 élaborée par la Direction Générale des Impôts et le Service de la Législation Fiscale, codifiée dans la série 3 CA du Bulletin officiel des impôts sous le numéro 181 du 22 septembre 1994, apporte des précisions relatives au champ d'application de la TVA et aux droits à déduction de cette taxe.

Elle commente les dispositions issues de l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 1993 et du décret n° 94-452 du 3 juin 1994 relatif au droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, dont certaines sont nouvelles, et d'autres constituent des adaptations rendues nécessaires par l'évolution de la jurisprudence communautaire.

L'attention des comptables est plus particulièrement appelée sur les points suivants :

- l'appréciation du caractère imposable ou non d'une opération à la TVA est désormais soumise à la prise en compte de la notion de « lien direct » c'est-à-dire à l'existence ou non d'un lien direct entre les services rendus et la contre-valeur reçue ;
- de nouvelles règles de droits à déduction ont été établies pour les « assujettis partiels » pour leurs activités situées ou non dans le champ d'application de la TVA ;
- en application de ces règles, le décret du 3 juin 1994 a précisé le principe de l'affectation des biens et services aux activités qu'ils concernent en distinguant ceux qui sont utilisés pour les besoins d'activités placées hors du champ d'application de la TVA et ceux qui sont utilisés pour les besoins d'activités placées dans ce champ d'application.

De même, ce texte a redéfini le mode de calcul du prorata de déduction :

- la notion de « crédit de départ » dont pouvaient bénéficier jusqu'à présent les personnes qui devenaient redevables de la TVA, a fait l'objet de modifications substantielles ;
- le régime des subventions d'équilibre a été modifié au regard du calcul des droits à déduction.

Il est rappelé aux comptables que toute difficulté d'application rencontrée en la matière doit être portée à la connaissance des services fiscaux locaux.

131-45
222-32
241-41
431-451
53

MARCHES PUBLICS
REGLEMENT DES MARCHES

Objet : Décret n° 94-787 du 7 septembre 1994 modifiant le code des marchés publics.

ATTENTION : LES MODIFICATIONS PREVUES PAR CE TEXTE NE S'APPLIQUENT PAS AU SECTEUR PUBLIC LOCAL.

Ainsi, le délai maximum de mandatement reste de 45 jours. Les échéances de la lettre de change relevé (L.C.R.) demeurent inchangées, à 30, 40, 50 ou 60 jours, et le comptable public doit avoir reçu le dossier de mandatement au moins 21 jours avant la date d'échéance. Le maître d'oeuvre doit disposer de 10 jours au moins pour effectuer ses contrôles...

131-45
222-32
241-41
431-451
53

MARCHES PUBLICS
REGLEMENT DES MARCHES

Le décret n° 94-790 du 7 septembre 1994 modifiant le décret n° 65-97 du 4 février 1965 modifié relatif aux modes et aux procédures de règlement des dépenses des organismes publics est lié au précédent.

En effet, dans un souci d'amélioration des délais de règlement des dépenses, le Gouvernement a, notamment, décidé la réduction des échéances de la lettre de change relevé en ce qui concerne les marchés publics de l'Etat et de ses établissements publics autres que ceux ayant le caractère industriel et commercial.

CES NOUVELLES DISPOSITIONS NE SONT PAS APPLICABLES AU SECTEUR PUBLIC LOCAL.

Pour celui-ci, l'échéance des lettres de change relevé est toujours de 30, 40, 50 ou 60 jours.

Comme auparavant, le comptable public doit avoir reçu le dossier de mandatement au moins 21 jours avant la date d'échéance. Si tel n'est pas le cas et qu'il n'a pas eu matériellement le temps de procéder à ses contrôles de façon satisfaisante, il est fondé à ne pas honorer la L.C.R.

131-45
222-32
241-41
431-451
53

MARCHES PUBLICS
REGLEMENT DES MARCHES

L'article 67 de la loi n° 94-679 du 8 août 1994 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, rend d'ordre public le droit aux intérêts moratoires en prohibant toute clause de renonciation.

En effet, les collectivités contractantes et les titulaires de marchés publics pouvaient, auparavant, faire échec aux textes en vigueur sur les intérêts moratoires en prévoyant une clause de renonciation.

Désormais, toute clause de cette nature est sans effet.

Ainsi, le comptable public à qui serait présenté un document prévoyant la renonciation aux intérêts moratoires devra néanmoins, les conditions étant réunies, appliquer les dispositions de la loi n° 86-29 du 9 janvier 1986, qui tendent à une information du Préfet en vue d'un mandatement d'office.

Le représentant de l'Etat dans le département sera alors à même de procéder au mandatement d'office des intérêts nonobstant la renonciation.

ANNEXE N° 1 :

122-12
222-3
241
422
52

LOI n° 94-504 du 22 juin 1994 portant dispositions budgétaires et comptables relatives aux collectivités locales (1)

NOR: BUDX9200177L

L'Assemblée nationale et le Sénat ont adopté,
Le Président de la République promulgue la loi dont la teneur suit :

TITRE II

DISPOSITIONS MODIFIANT LA LOI N° 82-213 DU
2 MARS 1982 RELATIVE AUX DROITS ET LIBERTÉS
DES COMMUNES, DES DÉPARTEMENTS ET
DES RÉGIONS

Art. 8. - I. - Avant le dernier alinéa du II de l'article 2 de la loi n° 82-213 du 2 mars 1982 précitée, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Les ordres de réquisition du comptable pris par le maire. »

II. - Avant le dernier alinéa du II de l'article 45 de la loi n° 82-213 du 2 mars 1982 précitée, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Les ordres de réquisition du comptable pris par le président du conseil général. »

III. - Après le quatrième alinéa du II de l'article 7 de la loi n° 72-619 du 5 juillet 1972 portant création et organisation des régions, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Les ordres de réquisition du comptable pris par le président du conseil régional. »

IV. - Le deuxième alinéa de l'article 15 de la loi n° 82-213 du 2 mars 1982 précitée est complété par un membre de phrase ainsi rédigé : « ainsi qu'en cas d'absence de caractère exécutoire des actes pris par les autorités communales ».

V. - Le deuxième alinéa de l'article 55 de la loi n° 82-213 du 2 mars 1982 précitée est complété par un membre de phrase ainsi rédigé : « ainsi qu'en cas d'absence de caractère exécutoire des actes pris par les autorités départementales ».

VI. - Le deuxième alinéa du paragraphe II de l'article 21-3 de la loi n° 72-619 du 5 juillet 1972 précitée est complété par un membre de phrase ainsi rédigé : « ainsi qu'en cas d'absence de caractère exécutoire des actes pris par les autorités régionales ».

Fait à Paris, le 22 juin 1994.

FRANÇOIS MITTERRAND

Par le Président de la République :

Le Premier ministre,
ÉDOUARD BALLADUR

Le ministre d'Etat, ministre de l'intérieur
et de l'aménagement du territoire,
CHARLES PASQUA

Le ministre du budget,
porte-parole du Gouvernement,
NICOLAS SARKOZY

Le ministre délégué à l'aménagement du territoire
et aux collectivités locales,
DANIEL HOEFFEL

ANNEXE N° 2 :

122-522

422

52

LOI n° 94-679 du 8 août 1994 portant diverses
dispositions d'ordre économique et finan-
cier (1)

NOR: ECOX9300054L

L'Assemblée nationale et le Sénat ont adopté,
Vu la décision du Conseil constitutionnel n° 94-347 DC
en date du 3 août 1994,
Le Président de la République promulgue la loi dont la
teneur suit :

Art. 78. - Il est inséré, dans le chapitre III bis du titre I^{er}
de la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984 relative à l'organisa-
tion et à la promotion des activités physiques et sportives,
un article 19-3 ainsi rédigé :

« Art. 19-3. - Les concours financiers que les collectivi-
tés territoriales peuvent accorder aux groupements sportifs
mentionnés à l'article 11 de la présente loi prennent la
forme exclusive de subventions dont le versement est lié à
la conclusion de conventions avec les bénéficiaires.

« Ces subventions sont accordées conformément aux
termes de la convention conclue avec le bénéficiaire selon
des modalités et dans la limite de pourcentages des recettes
des groupements sportifs fixés par décret en Conseil d'Etat.

« Ces dispositions cessent d'être applicables au
31 décembre 1999. »

Fait à Paris, le 8 août 1994.

FRANÇOIS MITTERRAND

Par le Président de la République :

Le Premier ministre,
ÉDOUARD BALLADUR

Le ministre d'Etat, ministre des affaires sociales,
de la santé et de la ville,
SIMONE VEIL

Le ministre d'Etat, ministre de l'intérieur
et de l'aménagement du territoire,
CHARLES PASQUA

Le ministre d'Etat, garde des sceaux,
ministre de la justice,
PIERRE MÉNAGEZIE

Le ministre de l'économie,
EDMOND ALPHANDÉRY

Le ministre de l'industrie, des postes
et télécommunications et du commerce extérieur,
GÉRARD LONGUET

Le ministre de l'équipement, des transports
et du tourisme,
BERNARD BOSSON

Le ministre du travail, de l'emploi
et de la formation professionnelle,

MICHEL GIHAUD

Le ministre de la culture et de la francophonie,
JACQUES TOUBON

Le ministre du budget,
porte-parole du Gouvernement,
NICOLAS SARKOZY

Le ministre de l'agriculture et de la pêche,
JEAN PUECH

Le ministre de l'environnement,
MICHEL BARNIER

Le ministre du logement,
HERVÉ DE CHARETTE

Le ministre des départements
et territoires d'outre-mer,
DOMINIQUE PERREN

Le ministre de la jeunesse et des sports,
MICHELE ALLIOT-MARIE

Le ministre délégué à la santé,
PHILIPPE DOUSTE-BLAZY

Le ministre délégué à l'aménagement du territoire
et aux collectivités locales,
DANIEL HOEPEL

ANNEXE N° 3 :

123-6

CONSEIL D'ETAT-----
Section des Finances

N° 352.190

M. ABERKANE,
rapporteur**EXTRAIT DU REGISTRE DES DELIBERATIONS
ASSEMBLEE GENERALE**

Séance du 20 janvier 1994

A V I S

Le Conseil d'Etat saisi par le ministre d'Etat, ministre de l'intérieur et de l'aménagement du territoire, le ministre de l'équipement, des transports et du tourisme et le ministre du budget, porte-parole du Gouvernement, des questions suivantes :

1°) Le recouvrement de l'astreinte que l'article L. 480-7 du code de l'urbanisme charge le maire ou le préfet, selon le cas, de liquider et de recouvrer est-il subordonné à l'émission d'un état exécutoire ou bien le caractère exécutoire du jugement ayant prononcé l'astreinte suffit-il à permettre ce recouvrement ?

2°) Le recours contentieux dirigé contre l'état liquidatif suspend-il le déroulement de la procédure de recouvrement ?

3°) La commune, après que le maire a liquidé l'astreinte, peut-elle accorder au débiteur la remise gracieuse totale ou partielle de ladite astreinte ?

Vu le code de l'urbanisme ;

Vu le code des communes ;

Vu la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution ;

Vu la loi n° 92-1473 du 31 décembre 1992 portant loi de finances rectificative et notamment son article 98 ;

ANNEXE N° 3 (suite)

- 2 -

Vu le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique modifié ;

Vu le décret n° 92-755 du 31 juillet 1992 instituant de nouvelles règles relatives aux procédures civiles d'exécution pris pour l'application de la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution ;

Vu le décret n° 92-1369 du 29 décembre 1992 modifiant le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique et fixant les dispositions applicables au recouvrement des créances de l'Etat mentionnées à l'article 80 de ce décret ;

Vu les pièces jointes au dossier ;

EST D'AVIS

de répondre dans le sens des observations suivantes :

La solution des difficultés soulevées doit tenir compte des dispositions législatives et réglementaires ci-après.

Aux termes de l'article L. 480-7 du code de l'urbanisme :

"Le tribunal impartit au bénéficiaire des travaux irréguliers ou de l'utilisation irrégulière du sol un délai pour l'exécution de l'ordre de démolition, de mise en conformité ou de réaffectation ; il peut assortir sa décision d'une astreinte de 50 à 500 F par jour de retard.

Au cas où le délai n'est pas observé, l'astreinte prononcée qui ne peut être révisée que dans le cas prévu au troisième alinéa du présent article court à partir de l'expiration dudit délai jusqu'au jour où l'ordre a été complètement exécuté.

Si l'exécution n'est pas intervenue dans l'année de l'expiration du délai, le tribunal peut, sur réquisition du ministère public, relever à une ou plusieurs reprises, le montant de l'astreinte, même au-delà du maximum prévu ci-dessus.

Le tribunal peut autoriser le reversement d'une partie des astreintes lorsque le remise en état ordonnée aura été régularisée et que le redevable établira qu'il a été empêché d'observer, par une circonstance indépendante de sa volonté, le délai qui lui a été imparti."

ANNEXE N° 3 (suite)

- 3 -

Aux termes de l'article L. 480-8 dudit code :

"Les astreintes sont recouvrées dans les conditions prévues par les dispositions relatives au recouvrement des produits communaux, au bénéfice de la commune sur le territoire de laquelle l'infraction a été commise ; à défaut par le maire de liquider le produit de l'astreinte, de dresser l'état nécessaire au recouvrement et de le faire parvenir au représentant de l'Etat dans le département dans le mois qui suit l'invitation qui lui en est faite par ce fonctionnaire, la créance sera liquidée, l'état sera établi et recouvré au profit de l'Etat."

Aux termes de l'article R. 480-5 dudit code :

"L'état nécessaire au recouvrement des astreintes prononcées par le tribunal en application de l'article L. 480-8 est, à défaut de diligence du maire, établi et recouvré au profit de l'Etat dans les conditions prévues aux articles 80 à 92 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962."

Aux termes de l'article 91 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique :

"Les remises gracieuses de dettes, sauf si ces remises concernent les comptables publics, sont prononcées par arrêté conjoint du ministre liquidateur et du ministre chargé du budget pris après avis du Conseil d'Etat et publiées au Journal officiel...".

Aux termes de l'article R. 241-3 du code des communes :

"Au début de chaque année, le maire dispose d'un délai d'un mois pour procéder à l'émission des titres de perception et des mandats correspondant aux droits acquis et aux services faits pendant l'année ou les années précédentes...".

Aux termes de l'article R. 241-4 du code des communes :

"Les produits des communes, des établissements publics communaux et intercommunaux et de tout organisme public résultant d'une entente entre communes ou entre communes et toute autre collectivité publique ou établissement public, qui ne sont pas assis et liquidés par les services fiscaux de l'Etat en exécution des lois et règlements en vigueur, sont recouvrés :

Soit en vertu de jugements ou de contrats exécutoires ;

Soit en vertu d'arrêtés ou de rôles pris ou émis et rendus exécutoires par le maire en ce qui concerne la commune et par l'ordonnateur en ce qui concerne les

ANNEXE N° 3 (suite)

- 4 -

établissements publics.

Les poursuites pour le recouvrement de ces produits sont effectuées comme en matière de contributions directes.

Toutefois, le maire ou l'ordonnateur de l'établissement public autorise l'émission des commandements et les actes de poursuites subséquents. Ils peuvent néanmoins dispenser le comptable chargé du recouvrement de solliciter l'autorisation afférente à l'émission des commandements."

Enfin, aux termes de l'article 6 du décret susvisé du 29 décembre 1992, relatif au titre de perception mentionné à l'article 85 du décret du 29 décembre 1962, "ces oppositions (au titre de perception) ont pour effet de suspendre le recouvrement."

En ce qui concerne la première question :

Il est de principe que les créances, pour pouvoir être recouvrées, doivent être exigibles, certaines et liquides. Ce principe a pour conséquence, notamment en matière d'astreintes, comme le confirme l'article 53 du décret du 31 juillet 1992 susvisé, que le jugement de condamnation à l'astreinte ne peut faire l'objet d'aucune mesure d'exécution forcée, avant que l'astreinte ait été liquidée par le juge. Si l'article L. 480-8 du code de l'urbanisme déroge au droit commun de l'astreinte en ce qu'il confère à l'administration, maire ou préfet selon le cas, le pouvoir de procéder à la liquidation de l'astreinte prévue par l'article L. 480-7 dudit code, le législateur n'a pas entendu pour autant dispenser l'administration de procéder au recouvrement de cette astreinte par la voie de l'émission d'un état exécutoire, comme le confirme l'article L. 480-8 dudit code qui, d'une part, renvoie aux dispositions relatives au recouvrement des produits communaux, lesquelles prévoient l'émission d'un état exécutoire, et, d'autre part, prévoit lui-même expressément l'établissement d'un état nécessaire au recouvrement. Il suit de là que l'existence du jugement de condamnation à l'astreinte ne suffit pas, par elle-même, à dispenser l'administration chargée de recouvrer l'astreinte d'émettre, à cet effet, un état exécutoire.

En ce qui concerne la deuxième question :

Il est de jurisprudence constante, confirmée en ce qui concerne les créances de l'Etat par l'article 6 du décret du 29 décembre 1992 susvisé, que l'opposition à un état exécutoire

ANNEXE N° 3 (suite et fin)

- 5 -

a pour effet de suspendre les poursuites. Il résulte de la réponse apportée à la première question que le recouvrement de l'astreinte prévue par l'article L. 480-7 du code de l'urbanisme doit donner lieu à l'émission d'un état exécutoire. Il suit de là que l'opposition à cet état, par le débiteur de l'astreinte, suspend les poursuites.

En ce qui concerne la troisième question :

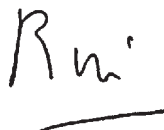
Il ressort des dispositions précitées de l'article L.480-8 du code de l'urbanisme, notamment de la règle selon laquelle la créance est liquidée et recouvrée au profit de l'Etat lorsque le maire n'a pas fait parvenir, dans le délai imparti, l'état nécessaire à son recouvrement, que la commune n'a, en tout état de cause, pas le pouvoir d'accorder la remise gracieuse de l'astreinte.

Cet avis a été délibéré et adopté par le Conseil d'Etat dans sa séance du 20 janvier 1994.

Le Conseil d'Etat,
Rapporteur,
signé : H. ABERKANE

Le Vice-Président
du Conseil d'Etat
signé : M. LONG

Le Secrétaire Général du Conseil d'Etat
signé : B. STIRN



CERTIFIE CONFORME,
Le Secrétaire Général du Conseil d'Etat :

ANNEXE N° 4 :

123 bis 6
423
52

MINISTÈRE DU BUDGET

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS - SERVICE DE LA LÉGISLATION FISCALE

INSTRUCTION
DU 8 SEPTEMBRE 1994

NUMÉRO SPÉCIAL

PRÉCISIONS RELATIVES
AU CHAMP D'APPLICATION
ET AU DROIT À DÉDUCTION DE LA TVA

NOTA : Instruction à classer en tête de la série 3 C.A.

ANNEXE N° 4 (suite)

MINISTÈRE DU BUDGET

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS - SERVICE DE LA LÉGISLATION FISCALE

3 C.A.

N° 181 du 22 SEPTEMBRE 1994

3 C.A. - 94

INSTRUCTION DU 8 SEPTEMBRE 1994

PRÉCISIONS RELATIVES AU CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA : NOTIONS DE LIEN DIRECT, SERVICES PUBLICS, ...
RÈGLES DU DROIT À DÉDUCTION APPLICABLES AUX ASSUJETTIS PARTIELS À LA TVA

(C.G.I., art. 256, 256 B, 271, 273 ; 207 bis et 212 de l'annexe II à ce même code)

NOR : BUOF9430034J

[S.L.F. - Bureau D 1]

PRESENTATION

Cette instruction apporte des précisions sur le champ d'application de la TVA et notamment sur la notion de « lien direct » qui résulte de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE).

Elle indique en particulier les règles qu'il convient désormais d'appliquer aux subventions, aux abandons de créances et aux indemnités.

Elle décrit par ailleurs les règles de droit à déduction applicables aux redevables qui réalisent des opérations placées hors du champ d'application de la TVA compte tenu notamment de l'arrêt de la CJCE dans l'affaire SATAM et de l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 1993.

Enfin, elle redéfinit certaines règles de déduction applicables aux redevables qui réalisent des opérations taxables et des opérations exonérées.

ANNEXE N° 4 (suite)

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1 et 2
LIVRE PREMIER : PRECISIONS SUR LE CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA	
TITRE PREMIER : LES OPERATIONS SITUEES HORS DU CHAMP D'APPLICATION EN RAISON DE L'ABSENCE DE LIEN DIRECT	
CHAPITRE PREMIER : LA NOTION DE LIEN DIRECT	
SECTION 1 : Les principes	3 et 4
SECTION 2 : Les critères d'appréciation	5
A. LA CONDITION RELATIVE A L'EXISTENCE D'UN AVANTAGE DIRECTEMENT PROCURE AU CLIENT	6 à 10
B. LA CONDITION RELATIVE A L'EXISTENCE D'UN PAIEMENT EN RELATION AVEC LE SERVICE RENDU	11 à 18
CHAPITRE 2 : LA MISE EN OEUVRE DE LA CONDITION DE LIEN DIRECT	
SECTION 1 : L'application aux groupements et syndicats professionnels	19
A. LES OPERATIONS SITUEES HORS DU CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA	20
B. LES OPERATIONS SITUEES DANS LE CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA	
I. Principes	21
II. Règles applicables	22 à 24
SECTION 2 : Les indemnités	25
A. LES INDEMNITES QUI REMUNERENT UNE PRESTATION DE SERVICES OU UNE LIVRAISON DE BIENS	26

ANNEXE N° 4 (suite)

B. LES INDEMNITES QUI CONSTITUENT UN COMPLEMENT DE PRIX	27
C. LES INDEMNITES QUI SONT PLACEES HORS DU CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA	28 et 29
<hr/>	
SECTION 3 : Les subventions, aides entre entreprises et dons	30 à 32
<hr/>	
A. LES SUBVENTIONS PUBLIQUES	
<hr/>	
I. Les subventions qui constituent la contrepartie d'un service rendu	33 à 54
II. Les subventions complément de prix	36 à 43
III. Le cas particulier des aides versées dans le secteur agricole	44 à 48
IV. Le cas particulier des subventions autres que dans le secteur agricole versées par les organismes de la Communauté européenne	49
<hr/>	
B. LES AIDES ENTRE ENTREPRISES	50 à 55
C. LES DONS	56
<hr/>	
TITRE 2 : LES OPERATIONS REALISEES PAR LES PERSONNES MORALES DE DROIT PUBLIC	57
<hr/>	
CHAPITRE PREMIER : LA NOTION DE PERSONNES MORALES DE DROIT PUBLIC	58
CHAPITRE 2 : LES ACTIVITES ACCOMPLIES EN TANT QU'AUTORITE PUBLIQUE	59
<hr/>	
SECTION 1 : Les activités exercées en vertu d'un pouvoir de souveraineté ou d'intérêt général.	60 et 61
SECTION 2 : Les activités expressément imposées	62
SECTION 3 : Les activités des services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs dont le non-assujettissement est susceptible d'entraîner des distorsions dans les conditions de la concurrence.	63 à 70
<hr/>	
TITRE 3 : LES RECETTES FINANCIERES.	71 à 73
<hr/>	
LIVRE 2 : LES REGLES DU DROIT A DEDUCTION	74 à 77
<hr/>	

ANNEXE N° 4 (suite)

TITRE PREMIER : PRINCIPES GENERAUX DU DROIT A DEDUCTION APPLICABLES AUX ASSUJETTIS PARTIELS A LA TVA	78
CHAPITRE PREMIER : PRINCIPE DE L'AFFECTATION	79
SECTION 1 : L'affectation des dépenses en fonction de leur utilisation	80 à 85
SECTION 2 : Le cas des dépenses à usage mixte	86 à 93
SECTION 3 : Application d'une clef de répartition à l'ensemble des dépenses	94 à 97
CHAPITRE 2 : CONSEQUENCES D'UN CHANGEMENT DANS L'AFFECTATION DES IMMOBILISATIONS	98
SECTION 1 : Les principes	99 à 110
SECTION 2 : Conséquences d'une diminution dans la proportion de plus de vingt points	
SOUS-SECTION 1 : Principe général	111 et 112
SOUS-SECTION 2 : Cas d'un assujetti partiel qui dans ses activités assujetties ne réalise pas que des opérations ouvrant droit à déduction	113 à 119
SECTION 3 : Conséquences d'une augmentation dans la proportion de plus de vingt points	120 à 121
SECTION 4 : Cas d'un bien dont l'utilisation n'est plus mixte	122 et 123
SECTION 5 : Obligations des assujettis partiels	124 à 126
TITRE 2 : REGLES APPLICABLES AUX ASSUJETTIS QUI NE REALISENT PAS EXCLUSIVEMENT DES OPERATIONS OUVRANT DROIT A DEDUCTION	127 à 130
CHAPITRE PREMIER : LE CALCUL DU POURCENTAGE DE DEDUCTION	
SECTION 1 : Nature des sommes à prendre en compte	131
SECTION 2 : Sommes à inscrire au numérateur du rapport	132
SECTION 3 : Sommes à inscrire au dénominateur du rapport	133 à 135
SECTION 4 : Sommes à exclure du rapport	136 à 140
SECTION 5 : Cas particuliers	
A. LES SUBVENTIONS	

ANNEXE N° 4 (suite)

I. Principe : Les subventions non imposables doivent figurer au dénominateur du prorata	141 à 144
II. Cas particuliers	
1. Les subventions globales	145 et 146
2. Les subventions exceptionnelles	147 à 149
3. Les subventions d'équipement	150 et 151
4. Les virements internes	152 et 153
B. LES PRODUITS FINANCIERS EXONERES DE TVA	
I. Les produits financiers perçus par les redevables autres que les établissements de crédits, les établissements financiers et les établissements assimilés	154 à 161
II. Situation des établissements de crédits, des établissements financiers et des établissements assimilés	162 à 166
III. Cas particuliers des produits financiers perçus par un redevable qui a plusieurs secteurs d'activités distincts	167
C. LES RECETTES DES OPERATIONS IMMOBILIERES EXONEREES ACCESSOIRES	168
TITRE 3 : PRECISIONS RELATIVES AU CREDIT DE DEPART ET AUX REGULARISATIONS DU DROIT A DEDUCTION	
CHAPITRE PREMIER : LE CREDIT DE DEPART	169 à 173
CHAPITRE 2 : LES REGULARISATIONS DU DROIT A DEDUCTION	174
LIVRE 3 : LES LIVRAISONS A SOI-MEME DE BIENS OU DE SERVICES	
CHAPITRE PREMIER : LES LIVRAISONS A SOI-MEME DE BIENS	
SECTION 1 : Les livraisons à soi-même de biens meubles ou immeubles qui sont affectés à des besoins autres que ceux de l'entreprise (art. 257-8°-1-a du CGI)	175 et 176
SECTION 2 : Les livraisons à soi-même de biens meubles ou immeubles qui sont affectés aux besoins de l'entreprise (art. 257-8°-1-b du CGI)	177 à 182

ANNEXE N° 4 (suite)

SECTION 3 : Les livraisons à soi-même de biens affectés à un secteur d'activité exonéré n'ouvrant pas droit à déduction (art. 257-8°-1-c du CGI)	183
SECTION 4 : Les livraisons à soi-même de biens en cas de cessation de l'activité économique taxable (art. 257-8°-1-d du CGI)	184 et 185
SECTION 5 : Situation particulière des entreprises nouvelles ou qui deviennent redevables de la TVA	186
SECTION 6 : Précisions diverses	
<hr/>	
SOUS-SECTION 1 : Portée du dispositif des régularisations prévues à l'article 210 de l'annexe II au code général des impôts	187
SOUS-SECTION 2 : La base de l'imposition des livraisons à soi-même	188
SOUS-SECTION 3 : Exigibilité de la taxe due au titre de la livraison à soi-même et exercice du droit à déduction	189 et 190
<hr/>	
CHAPITRE 2 : LES PRESTATIONS DE SERVICES A SOI-MEME	
<hr/>	
SECTION 1 : L'utilisation d'un bien, affecté à l'entreprise, pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou à des fins étrangères à son entreprise (BOI 3 A-8-89)	191 à 196
SECTION 2 : L'imposition des prestations de services effectuées à titre gratuit par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou pour des fins étrangères à son entreprise	197 et 198
<hr/>	
LIVRE 4 : ENTREE EN VIGUEUR - REGLEMENT DU PASSE	199
<hr/>	
TITRE PREMIER : L'ARTICLE 17 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 1993 REVÊT UNE PORTEE INTERPRETATIVE.	
<hr/>	
CHAPITRE PREMIER : L'ARTICLE 17-I DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 1993 REAFFIRME LE PRINCIPE DE L'AFFECTATION:	200
CHAPITRE 2 : L'ARTICLE 17-II DETAILLE LES CAS D'IMPOSITION DE LIVRAISONS DE BIENS ET DES PRESTATIONS DE SERVICES A SOI-MEME	201 à 204
<hr/>	
TITRE 2 : CONSEQUENCES DES DISPOSITIONS REGLEMENTAIRES ISSUES DU DECRET N° 94-452 DU 3 JUIN 1994 (CF TEXTE EN ANNEXE 4)	205 et 206

ANNEXE N° 4 (suite)

CHAPITRE PREMIER : LA DATE D'APPLICATION DE L'ARTICLE 207 BIS NOUVEAU DE L'ANNEXE II AU CODE GENERAL DES IMPOTS ET SON INCIDENCE SUR L'ARTICLE 212 DE LA MEME ANNEXE	207 à 210
CHAPITRE 2 : L'ABROGATION DE L'ARTICLE 201 SEPTIES DE L'ANNEXE II AU CODE GENERAL DES IMPOTS (ART. 5 DU DECRET)	211 à 213
CHAPITRE 3 : LES REGLES APPLICABLES AUX SUBVENTIONS	214 à 216

ANNEXE 1 : Exemple d'une variation dans la proportion de l'utilisation d'un bien
ANNEXE 2 : Exemple de prise en compte des produits financiers exonérés accessoires
ANNEXE 3 : Loi de finances rectificative pour 1993 (n° 93-1353 du 30 décembre 1993) - article 17
ANNEXE 4 : Décret n° 94-452 du 3 juin 1994

ANNEXE N° 4 (suite)

INTRODUCTION

1. La jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) et du Conseil d'Etat a apporté des précisions sur le champ d'application de la TVA en indiquant qu'il doit exister un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue.

L'application de cette jurisprudence peut conduire à placer hors du champ d'application de la TVA des opérations qui étaient considérées jusqu'à présent comme imposables à la TVA.

Par ailleurs, la CJCE a jugé que le pourcentage de déduction utilisé pour calculer les droits à déduction des personnes qui ne sont pas imposables sur la totalité de leurs recettes ne peut pas être utilisé pour les activités placées hors du champ d'application de la TVA (CJCE, aff. C333/91, SATAM actuellement dénommée SOFITAM).

Le pourcentage de déduction ne peut donc désormais être utilisé que pour des activités situées dans le champ d'application de la TVA, taxables ou exonérées.

Les opérations placées hors du champ d'application de la TVA sont quant à elles soumises à des règles de déduction spécifiques (art. 17 de la loi de finances rectificative pour 1993, loi n° 93-1353 du 30/12/93, et décret n° 94-452 du 3/6/94).

2. Il est nécessaire pour la mise en oeuvre de ces dispositions :

- de définir la nouvelle notion de lien direct ;
- de préciser pour certaines activités (opérations financières, activités de service public) quelles sont les opérations situées hors du champ d'application de la TVA ;
- de décrire les nouvelles règles de droit à déduction applicables aux activités non situées dans le champ d'application de la TVA ;
- de redéfinir certaines règles de déduction applicables aux activités situées dans le champ d'application de la TVA ;
- et enfin, de rappeler dans quels cas il convient de procéder à l'imposition des livraisons à soi-même de biens ou de services.

Tel est l'objet de la présente instruction.

LIVRE PREMIER
PRÉCISIONS SUR LE CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA

Les opérations qui sont situées dans le champ d'application de la TVA sont des opérations imposables à la TVA. Cela signifie qu'elles sont soit imposées à la TVA, soit exonérées de la TVA.

Les opérations situées hors du champ d'application de la TVA ne sont pas imposables à la TVA.

TITRE PREMIER
LES OPÉRATIONS SITUÉES HORS DU CHAMP D'APPLICATION
EN RAISON DE L'ABSENCE DE LIEN DIRECT

Il y a lieu tout d'abord de préciser la notion de lien direct puis d'examiner les situations dans lesquelles l'application de cette notion pose des difficultés particulières.

ANNEXE N° 4 (suite)

CHAPITRE PREMIER
LA NOTION DE LIEN DIRECT

La notion de lien direct est issue de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes.

Les principes de base de cette notion doivent donc être définis à partir de cette jurisprudence. Puis il convient, au regard notamment de la jurisprudence du Conseil d'Etat, de déterminer des critères d'appréciation.

SECTION 1
Les principes

3. Le champ d'application de la TVA est défini par l'article 2 de la 6^e directive (n° 77/388/CEE du 17/5/77) selon lequel « sont soumises à la TVA les livraisons de biens et prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel ».

L'article 256 du code général des impôts reprend cette définition dans les mêmes termes.

4. Dans un arrêt du 8 mars 1988 (aff. 102/86, Apple and Pear Development Council), la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) a précisé que la notion de prestation de services effectuée à titre onéreux suppose l'existence d'un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue.

- Dans cette affaire, la CJCE a jugé que l'exercice par un organisme de droit public d'une activité de publicité, de promotion et d'amélioration de la qualité des pommes et des poires financée par une taxe annuelle obligatoire, ne constitue pas une prestation de services effectuée à titre onéreux. La Cour a notamment relevé :

- que les fonctions de l'organisme concernent les intérêts communs des producteurs ; les avantages qui découlent de ses services profitent à l'ensemble du secteur professionnel. Par suite, si les producteurs individuels bénéficient d'avantages, ils les tirent indirectement de ceux qui reviennent à l'ensemble du secteur ;

- qu'il n'existe pas de relation entre le niveau des avantages que les producteurs individuels tirent des services rendus par l'organisme et le montant des taxes obligatoires qui leur sont imposées, calculées en fonction de la surface plantée, qu'ils sont obligés de payer. Ces taxes sont dues indépendamment de la question de savoir si un service spécifique confère un avantage au redevable de la taxe.

L'exigence d'un lien direct concerne de la même façon les livraisons de biens. A l'égard des critères dégagés par la jurisprudence, cette catégorie d'opérations est toutefois, par nature, moins susceptible de susciter des difficultés. Aussi, les développements qui suivent, bien que valant également pour les livraisons de biens, ne font parfois référence qu'aux prestations de services.

Cette exigence d'un lien direct doit être interprétée à partir des critères suivants dégagés de la jurisprudence du Conseil d'Etat :

SECTION 2
Les critères d'appréciation.

5. Pour déterminer si une opération est assujettie à la TVA, il convient de rechercher :

- si elle procure un avantage au client ;

Par commodité de langage, on parle aussi de service direct ou de service individualisé.

- et si le prix est en relation avec l'avantage reçu.

Le terme de prix doit être interprété en fonction des précisions apportées au n° 11.

Si l'une de ces deux conditions n'est pas remplie, l'opération n'est pas placée dans le champ d'application de la TVA. Chacune de ces conditions doit être appréciée à partir des critères suivants.

ANNEXE N° 4 (suite)

A. LA CONDITION RELATIVE A L'EXISTENCE D'UN AVANTAGE DIRECTEMENT PROCURE AU CLIENT

Il convient d'apprécier cette condition compte tenu des principes suivants :

6. • Cette condition est remplie :

- lorsqu'il y a un engagement exprès du fournisseur ou du prestataire de fournir un bien ou un service déterminé à la personne qui assure le financement ;

- ou en l'absence d'un engagement exprès, lorsqu'une action a été entreprise ou que des moyens ont été mis en oeuvre qui permettent d'établir l'existence d'un tel engagement.

L'existence de cet engagement doit être recherchée à partir des éléments de droit ou de fait (conventions, etc.).

Par exemple, dans l'arrêt CODIAC (CE, 6/7/90, n° 88-224), le Conseil d'Etat a établi une distinction entre :

- une activité située dans le champ d'application de la TVA qui consistait pour un comité à réaliser au profit d'une ville une étude dans le cadre d'une convention particulière et moyennant une rémunération spécifique ;

- une activité qui n'était pas située dans le champ d'application de la TVA consistant à favoriser l'expansion économique de la région et financée par des subventions versées globalement par la ville et la chambre de commerce. Cette activité ne correspond pas en effet pour la ville et la chambre de commerce à une prestation de service individualisée.

7. • Le prix payé en contrepartie du service n'est pas nécessairement versé par le bénéficiaire de l'opération

La contrepartie peut être acquittée par un tiers, c'est-à-dire par une personne autre que le bénéficiaire de la livraison de biens ou de la prestation de services :

- soit partiellement : par exemple dans le cas de subventions publiques qui complètent le prix versé par les usagers d'un service public imposable (ex. : le prix du transport effectué par une entreprise est payé en partie par l'usager (billet) et en partie par les pouvoirs publics) ;

- soit totalement : par exemple dans le cas où une compagnie d'assurance se substitue à son client pour payer les loyers normalement dus par celui-ci à une entreprise de crédit-bail (cf. notamment CE, 23/11/92, n° 93-866, Natio location).

8. • L'avantage retiré par le bénéficiaire de la prestation n'est pas nécessairement mesurable avec précision.

En effet, de nombreuses prestations de services se caractérisent par une obligation de moyens plus que par une obligation de résultats ; ainsi l'impact d'une opération de promotion n'est pas toujours certain, ni mesurable. Dès lors, il suffit, pour que la condition soit remplie, qu'un avantage direct puisse être attendu par le client.

A cet égard, il convient de considérer que l'arrêt « Groupement pour le développement de la coiffure » (CE, 17/3/93, n° 73-272) constitue un cas d'espèce. En effet, en règle générale, un organisme dont l'objet est de procéder à la promotion des produits fabriqués par ses membres moyennant une cotisation volontaire doit être considéré comme assujéti à la TVA (cf. n° 21).

9. • Le service rendu peut être collectif à condition que les cotisants en tirent un avantage direct

Lorsqu'un organisme exerce une action collective qui va dans le sens des intérêts particuliers et dont les cotisants tirent donc directement un avantage, la condition tenant à la perception d'un avantage individualisé est satisfaite.

ANNEXE N° 4 (suite)

Tel serait le cas, par exemple, d'un organisme chargé par ses membres de procéder à la promotion des produits qu'ils fabriquent mais sans mention de marques.

De même, le seul fait qu'un organisme agisse dans le cadre d'une mission d'intérêt général n'exclut pas qu'il soit assujéti à la TVA.

Mais il est nécessaire que les cotisants tirent un avantage direct de cette action collective.

Ainsi, exerce une activité située dans le champ d'application de la TVA, une association syndicale autorisée qui effectue des travaux collectifs pour protéger des terrains contre la mer moyennant une cotisation établie proportionnellement à l'intérêt qu'y trouve directement chaque propriétaire (CE, 28/7/93, n° 46-886, Bernadet).

En revanche, tel n'est pas le cas par exemple :

- d'un organisme agissant dans le cadre d'une mission de service public et qui peut, dans le but de faire prévaloir l'intérêt général à long terme, exercer une action qui irait à l'encontre des intérêts immédiats de ses cotisants et prendre le cas échéant des sanctions. Ainsi un comité économique agricole qui a pour mission légale d'appliquer sous le contrôle et avec l'aide financière de l'Etat des règles visant à discipliner l'organisation des productions agricoles (quotas de production) et les conditions de leur mise sur le marché, et qui peut, le cas échéant, prendre des sanctions financières, ne peut être regardé comme rendant des prestations de services individualisées (CE, 9/5/90, n° 82-611, Comité économique agricole des producteurs de plants de pommes de terre) ;

- d'une action collective qui profite directement à des tiers et non aux cotisants. Ainsi, il a été jugé que des laboratoires pharmaceutiques qui versent des cotisations calculées en fonction de leur chiffre d'affaires à une association chargée de diffuser gratuitement des informations relatives à l'emploi et aux conséquences de l'emploi de médicaments ne tirent aucun avantage commercial ou fonctionnel des actions de l'association.

Cette activité de l'association n'est pas placée dans le champ d'application de la TVA (CAA - Paris, n°s 91-770 à 772 du 24/9/92, association BIAM).

10. • Le service direct rendu peut avoir pour objet de satisfaire une obligation légale

Certaines entreprises sont tenues du fait d'une disposition légale ou réglementaire d'effectuer certaines actions qu'elles peuvent mener elles-mêmes ou confier à des organismes spécialisés.

Lorsqu'elles s'adressent à des organismes extérieurs, ceux-ci exercent une activité placée dans le champ d'application de la TVA dès lors que les modalités de calcul des sommes versées au prestataire sont en rapport avec le service rendu.

Ainsi, une association inter-entreprise de médecine du travail doit être assujéti à la TVA sur les cotisations qu'elle perçoit de ses adhérents qui ont recours à ses services pour remplir l'obligation que la loi leur impose (CE, 20/7/90, n° 64-846, APAS).

De même, sont assujétis à la TVA les organismes qui permettent aux entreprises de satisfaire à leur obligation de contribution à l'élimination des emballages (décret n° 92-377 du 1/4/92) et qui perçoivent en contrepartie des sommes calculées en fonction du volume et de la nature de ces emballages.

B. LA CONDITION RELATIVE A L'EXISTENCE D'UN PAIEMENT EN RELATION AVEC LE SERVICE RENDU :

11. • Après avoir déterminé l'existence d'un avantage direct, il convient de rechercher si le prix payé est en relation avec l'avantage obtenu par le bénéficiaire du service.

Cette notion de prix est utilisée ici par commodité. La jurisprudence utilise la notion de « contre-valeur » c'est-à-dire toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir (cotisations, redevances, prix, remise de biens ou prestations de services dans le cadre d'un échange, etc.) en contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services.

ANNEXE N° 4 (suite)

Bien entendu, lorsqu'une opération est effectuée gratuitement, elle n'est pas placée dans le champ d'application de la TVA.

Ainsi, un organisme établi à Amsterdam donnant gratuitement des informations sur Hong-Kong et qui est financé par des sommes versées par le Gouvernement de Hong-Kong n'est pas assujéti à la TVA dès lors qu'il rend des services exclusivement à titre gratuit (CJCE, aff. 89/81, 1/4/82, Hong-Kong Trade Development Council).

Si l'opération n'est pas effectuée à titre gratuit, elle n'est imposable que si le financement obtenu est en relation avec le service fourni.

Ainsi, est placée hors champ, l'activité qui consiste à jouer de la musique sur la voie publique dès lors qu'il n'existe aucun rapport juridique entre le musicien et le passant, qu'il n'y a pas stipulation d'un prix et qu'il n'existe aucun lien nécessaire entre la prestation musicale et les versements auxquels elle donne lieu (CJCE, aff. 16/93, 3/3/94, Tolma).

En revanche, l'existence de cette relation ne fait pas de doute lorsqu'un prix est fixé dans le cadre de relations contractuelles définies par un contrat proprement dit, un barème, les statuts d'une association, ...

Cette relation peut exister alors même que le prix ne correspond pas à la valeur économique du bien ou du service fourni.

Il suffit qu'il y ait une relation entre le prix et le service sans qu'il soit nécessaire que le prix soit proportionnel à la valeur du service.

Ces principes appellent les précisions suivantes :

12. * La relation entre le prix et le service peut exister en cas d'opération à perte

Il n'est pas nécessaire que le prix corresponde à la valeur économique normale du bien ou du service fourni pour qu'une opération entre dans le champ d'application de la TVA.

Ainsi, les opérations réalisées à perte n'échappent pas de ce seul fait au champ d'application de la TVA.

Toutefois, lorsque le prix est fixé à un niveau très inférieur au prix du marché et dans des conditions telles qu'il traduirait en réalité une libéralité, le fournisseur ne peut pas être regardé comme exerçant une activité économique. L'opération n'est alors pas située dans le champ d'application de la TVA (en ce sens, CJCE, aff. 50/87, 21/9/88, recours contre le décret n° 79-310 du 9/4/79, dit décret «quinzième»). La notion d'assujétiement n'exclut pas que dans le cadre d'une activité économique exercée au prix du marché, certains services puissent être rendus à prix réduit voire gratuitement.

13. * Lorsqu'un contrat porte sur le droit d'accéder à un service, l'importance de l'utilisation effective de ce service est indifférente.

De nombreuses prestations consistent à permettre, moyennant le paiement d'un prix, l'accès à des services. Le degré d'utilisation effective de ces services par le client est indifférent pour l'appréciation de l'existence de la relation entre la contrepartie et l'avantage obtenu. Ainsi, une prestation n'est pas placée en dehors du champ d'application de la TVA du fait que le prix étant acquitté sous forme d'abonnement, l'utilisation effective des services proposés est laissée à la discrétion des abonnés, et que les services effectivement rendus peuvent varier considérablement d'un abonné à l'autre.

14. * Le prix peut être acquitté sous forme de rabais

Dans le cas où une relation est établie entre l'octroi d'un « rabais » à un client et un service rendu par le client au fournisseur, ce service entre dans le champ d'application de la TVA (CJCE, 23/11/1988, aff. 230/87, Naturally Yours Cosmetics).

En revanche, lorsqu'un service est rendu par un client à un fournisseur mais sans que ce service comporte une contrepartie financière précise (rabais, prix, etc.), ce service n'entre pas dans le champ d'application de la TVA.

ANNEXE N° 4 (suite)

En application de ces principes, les dispositions de l'instruction du 12 octobre 1989 (BOI 3 8-1-89) qui prévoient l'imposition à la TVA des prestations effectuées dans le cadre du tiers temps par les dirigeants des entreprises franchisées sont rapportées. En effet, dans l'espèce visée par cette instruction, ni les contrats de franchise liant les sociétés franchisées au groupe franchiseur, ni les pratiques constatées au sein du groupe ne permettent d'établir l'existence d'une relation suffisante entre les prestations de tiers temps et l'octroi de conditions préférentielles d'approvisionnement (ou de services) ou la réduction de la cotisation.

15. • Le paiement volontaire par le bénéficiaire du service (ou du bien) révèle en règle générale l'existence d'un lien avec le service rendu (ou le bien livré)

La démarche volontaire du bénéficiaire du service ou du bien suppose a priori que des avantages sont attendus en relation avec la somme acquittée. Cette présomption ne pourra en fait être renversée que dans le cas où aucun avantage individualisé ne serait reçu.

Ainsi, dans le cas d'un financement volontaire, la satisfaction de la première condition posée par la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes (cf. n°s 6 à 10) suffit en pratique à faire entrer une opération dans le champ d'application de la taxe.

16. • Le caractère obligatoire du financement est un critère important mais non suffisant pour constater l'absence de lien direct

- Si une activité est financée par des cotisations obligatoires, il existe une forte présomption qu'il n'y ait pas de lien direct entre le montant des sommes versées et l'avantage obtenu en contrepartie.

Cela étant, il convient d'être en mesure de démontrer que la cotisation versée par chaque redevable n'est pas en rapport avec l'avantage obtenu.

- Ainsi, dans l'arrêt *Apple and Pear* (cf. n° 4), la CJCE avait en partie fondé sa décision sur le fait que les sommes payées par les producteurs étaient des taxes obligatoires dues indépendamment du fait de savoir si un service était rendu à chaque redevable de ces taxes. La Cour relevait qu'il n'était pas exclu que, dans certaines circonstances, seuls les producteurs de pommes ou seuls les producteurs de poires puissent tirer un avantage des activités de promotion du Council ;

- le Conseil d'Etat a par ailleurs jugé qu'il n'y a pas de lien direct entre les cotisations versées à l'ASSEDIC par les employeurs et les salariés et les avantages que ceux-ci peuvent retirer de la gestion d'une caisse d'allocation aux travailleurs privés d'emploi ; l'ASSEDIC n'est donc pas assujettie à la TVA (CE, 5/1/94, n° 73-875, Union des assurances de Paris).

17. • En revanche, il convient de considérer que les activités financées directement par des taxes fiscales (impôts) ou parafiscales sont placées hors du champ d'application de la TVA.

Le mode de calcul de ces taxes, les exemptions qui s'y attachent et leur mode de recouvrement sont en effet incompatibles avec l'existence d'un paiement en rapport avec le service rendu.

Cette règle ne s'applique pas aux opérations financées par des redevances pour services rendus (cf. CE, 28/7/93, n° 46-886, Bernadet) :

Bien entendu, elle ne fait pas échec à l'inclusion dans la base d'imposition, conformément aux dispositions de l'article 267-I-1° du code général des impôts, des taxes perçues en sus du prix.

Enfin, la situation des centres techniques industriels fera l'objet d'une instruction séparée. Jusqu'à nouvel ordre, les dispositions, actuellement en vigueur en ce qui concerne ces organismes, demeurent applicables (cf. BOI 3 A-2-79).

ANNEXE N° 4 (suite)

18. Il convient donc de considérer qu'une opération est placée dans le champ d'application de la TVA lorsque deux conditions sont cumulativement remplies :

- le service doit procurer un avantage individualisé au bénéficiaire ;
- et la somme versée par le bénéficiaire doit être en relation avec l'avantage retiré de la prestation.

Ces exigences peuvent être compatibles avec le fait que :

• le service rendu :

- soit collectif ;
- ne soit pas mesurable avec précision ;
- ou s'inscrive dans le cadre d'une obligation légale.

• le prix :

- ne reflète pas la valeur « normale » de l'opération ;
- prenne la forme d'un « rabais » ;
- ne soit pas payé par le bénéficiaire mais par un tiers ;
- ou soit acquitté sous forme d'abonnement.

CHAPITRE 2

LA MISE EN OEUVRE DE LA CONDITION DE LIEN DIRECT

D'une façon générale, dès lors qu'il s'agit de savoir si une opération est située dans le champ d'application ou non de la TVA, il convient de s'interroger sur l'existence ou non d'un lien direct à partir des critères énoncés ci-dessus.

L'application de cette notion appelle toutefois des précisions dans les situations suivantes.

SECTION 1

L'application aux groupements et syndicats professionnels.

19. Conformément à l'article 13 A-1-I de la 6^e directive TVA, l'article 261-4-9° du code général des impôts exonère les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées fournies à leurs membres, moyennant une cotisation fixée conformément aux statuts, par des organismes légalement constitués agissant sans but lucratif dont la gestion est désintéressée qui poursuivent des objectifs de nature philosophique, religieuse, politique, patriotique, civique ou syndicale, dans la mesure où ces opérations se rattachent directement à la défense collective des intérêts matériels ou moraux des membres.

Les décisions de jurisprudence ne peuvent pas avoir pour effet de supprimer de fait une exonération expressément prévue par la réglementation européenne, en plaçant les opérations correspondantes hors du champ d'application de la TVA.

Or, d'une part les critères du champ d'application et ceux de l'exonération ne sont pas identiques; d'autre part, l'existence d'opérations hors champ ou d'opérations exonérées n'emporte pas les mêmes conséquences pour le calcul des droits à déduction (cf. n°s 78 et s.).

ANNEXE N° 4 (suite)

Il convient donc de définir, notamment dans l'hypothèse des groupements professionnels, dans quels cas ceux-ci doivent être considérés comme réalisant des activités hors du champ d'application de la TVA ou doivent être considérés comme réalisant des activités relevant de l'exonération de l'article 261-4-9° du code général des impôts.

A. LES OPERATIONS SITUEES HORS DU CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA

20. Les actions menées dans le cadre d'une mission d'intérêt général dévolue par les pouvoirs publics à un organisme de droit privé sont exclues du champ d'application de la TVA dès lors que cet organisme peut conformément à sa mission prendre des décisions qui n'auraient pas pour effet de donner un avantage particulier immédiat à ses membres.

Ainsi, dans le cas du comité économique agricole visé dans la décision du 9 mai 1990 (cf. supra n° 9), le Conseil d'Etat a jugé que l'activité d'un organisme professionnel n'entrait pas dans le champ d'application de la TVA aux motifs :

- que cette activité était conduite dans le cadre d'une mission d'intérêt général légalement dévolue au comité ;

- qu'elle avait pour but de faire prévaloir l'intérêt général à long terme de la profession sur les intérêts particuliers immédiats de chaque cotisant et qu'elle n'était pas le prolongement naturel et librement organisé de l'activité économique indépendante de ces derniers.

Sont ainsi placées hors du champ d'application de la TVA les opérations réalisées en vertu de missions de réglementation professionnelle (dévolues aux ordres professionnels par exemple) ou de mise en oeuvre de la politique économique ou sociale (par exemple missions d'organisation et de régulation des marchés dévolues aux organisations interprofessionnelles reconnues dont les accords ont été étendus par les pouvoirs publics).

De même, les actions des groupements professionnels financées par des taxes fiscales ou parafiscales sont exclues du champ d'application de la TVA (cf. n° 17).

B. LES OPERATIONS SITUEES DANS LE CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA

I. Principes

21. Les opérations collectives menées par un organisme en faveur de ses membres qui se sont groupés à cette fin entrent dans le champ d'application de la TVA lorsqu'elles sont réalisées de l'initiative propre de l'organisme en dehors de toute mission d'intérêt général qui lui serait dévolue par les pouvoirs publics. En effet, dans ce cas, elles ont vocation à procurer aux membres un avantage individualisé qui ne s'efface pas devant l'intérêt général.

La décision du Conseil d'Etat relative à un groupement pour le développement de la coiffure ne correspond pas à ces principes (CE, 17/3/93, n° 73-272).

L'activité de publicité collective et de soutien à diverses manifestations en faveur de la coiffure développée par le groupement pour le développement de la coiffure ne s'inscrivait pas dans le cadre d'une mission d'intérêt général et était indéniablement le prolongement naturel et librement organisé de l'activité économique indépendante des membres.

Par ailleurs, le paiement des cotisations résultait d'une obligation contractuelle : or la Cour de justice des Communautés européennes a pour partie fondé sa décision de principe du 8 mars 1988 (cf. n° 4) sur le fait que les cotisations n'étaient pas dues en tant qu'obligations contractuelles mais légales.

Aussi, il convient de considérer que cette décision du Conseil d'Etat constitue un cas d'espèce et qu'elle est liée aux caractéristiques particulières de cet organisme. Dès lors que des professionnels décident de confier le soin à un organisme de procéder à des activités (promotion, recherche, défense syndicale, etc.), en rapport avec leurs activités, celles-ci sont nécessairement situées dans le champ d'application de la TVA.

ANNEXE N° 4 (suite)

II. Règles applicables

22. Les opérations entrant dans le champ d'application de la TVA sont susceptibles de bénéficier de l'exonération prévue à l'article 261-4-9° du code général des impôts si les conditions posées par ce texte sont remplies notamment en ce qui concerne le caractère non lucratif de l'organisme, les objectifs qu'il poursuit, les modalités de son financement et le caractère désintéressé de sa gestion.

En particulier, pour bénéficier de l'exonération, les services fournis par l'organisme doivent :

- ne pas être susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence (article 13-A-1-I de la 6e directive) ;

- être financés par une cotisation statutaire ;

- être rendus dans un objectif syndical : tel est le cas de la représentation collective auprès des pouvoirs publics ou d'autres organisations syndicales, de la représentation en justice et de la participation à l'élaboration de textes législatifs ou réglementaires.

Il en va de même de certaines opérations telles que les études ou les recherches, l'élaboration ou la diffusion de documents techniques si ces activités :

- sont susceptibles de concerner tous les membres ou une très large majorité d'entre eux ;

- ne se situent pas dans le prolongement direct de l'activité économique des membres.

En revanche, sont toujours exclues de l'exonération les prestations qui, par nature, sont rendues aux entreprises membres dans un but directement économique. Il en va ainsi par exemple des prestations de publicité, même collectives (CE, 27/11/87, n°s 47041, 47042 et 47043).

23. Enfin, les opérations qui ne relèvent pas de la défense collective des intérêts matériels ou moraux des membres doivent être soumises à la TVA. Ces prestations sont généralement rendues à la demande du membre lui-même. Il s'agit, cette liste n'étant pas limitative :

- de la tenue de comptabilité, de l'établissement de factures, de déclarations fiscales, etc. ;

- de la mise à disposition de biens meubles ou immeubles, de personnels, ... ;

- de conseils en gestion, fiscalité, droit social, etc. allant au-delà d'une simple explication de la réglementation.

24. Les distinctions qui résultent des principes énoncés ci-dessus peuvent conduire le cas échéant à ventiler les cotisations en fonction des opérations situées hors du champ d'application de la TVA, des opérations exonérées et des opérations taxables :

En définitive, pour déterminer le régime de TVA applicable à un groupement ou syndicat professionnel, il convient en premier lieu de rechercher s'il exerce des activités dans le cadre d'une mission d'intérêt général dévolue par les pouvoirs publics. Dans l'affirmative, ces activités sont placées hors du champ d'application de la TVA ; les activités qui ne s'inscrivent pas dans ce cadre sont imposables à la taxe sous réserve de l'exonération applicable aux services collectifs ; à caractère syndical, rendus à ses membres moyennant une cotisation par un organisme sans but lucratif dont la gestion est désintéressée.

SECTION 2

Les indemnités.

25. Le terme d'indemnité recouvre souvent des opérations de nature différente.

Cela étant, pour déterminer le régime de TVA applicable à ces sommes, il convient de procéder à la démarche suivante :

ANNEXE N° 4 (suite)

- rechercher tout d'abord si l'indemnité rémunère une prestation de services (ou une livraison de biens) individualisée. Dans l'affirmative le bénéficiaire est taxé à la TVA à raison de sa prestation (ou de sa livraison) sauf si celle-ci bénéficie d'une exonération spécifique ;

- en l'absence de service, rechercher si l'indemnité complète le prix d'une opération imposable. Dans l'affirmative, l'indemnité est taxable comme complément de la base d'imposition si l'opération n'est pas exonérée ;

- dans les autres cas, l'indemnité doit être considérée comme placée hors du champ d'application de la TVA (cf. n° 139 : conséquence sur le prorata).

Ce dispositif appelle les précisions suivantes :

A. LES INDEMNITES QUI REMUNERENT UNE PRESTATION DE SERVICES OU UNE LIVRAISON DE BIEN

26. Les sommes qualifiées d'indemnités sont soumises à la TVA lorsqu'elles constituent en réalité la contrepartie d'une prestation de services ou d'une livraison de biens imposable selon les critères définis aux n°s 5 et suivants de cette instruction.

Sont notamment considérées comme imposables les indemnités perçues en contrepartie d'une obligation de ne pas faire ou de tolérer un acte ou une situation, dès lors qu'elles constituent en réalité la rémunération d'un service rendu.

Exemples :

- indemnité de « déspecialisation » versée au bailleur par son locataire dans le cadre d'un bail commercial ;

- indemnité versée par une société à une autre société qui à la suite d'un accord conclu entre elles, a renoncé à ouvrir un magasin concurrent (CE, arrêt du 18/3/63, société commerciale et immobilière du Vermandois) ;

- dépôt de garantie conservé par les promoteurs lorsque les candidats à l'accession à la propriété renoncent à leur réservation. Cette somme rémunère un service rendu au candidat acquéreur et ne constitue pas des dommages-intérêts (CAA - Paris, 30/9/93, n° 91-1057, société foncière et d'aménagement de l'Hautill).

B. LES INDEMNITES QUI CONSTITUENT UN COMPLEMENT DE PRIX

27. Sont notamment imposables à ce titre, les sommes qui ont pour objet de compenser des préjudices commerciaux courants et correspondant à des aléas normaux inhérents à la profession du bénéficiaire, et qui sont dues, contractuellement ou non, par une personne avec laquelle le bénéficiaire de l'indemnité entretient des relations commerciales. Il s'agit donc d'indemnités qui ont pour objet d'assurer l'équilibre financier des prestations convenues entre les parties.

Ces indemnités suivent le régime de TVA (taux, territorialité) applicable à l'opération dont elles complètent le prix.

Exemples :

- indemnité perçue par un crédit-bailleur en cas de résiliation anticipée de contrats de location ou de crédit-bail (cf. BOI 3 B-2-90 et notamment les arrêts CE, 23/11/92, n° 93-866, Natio location et CAA - Paris, 19/1/93, n° 91-205, Gefiroute) ; cette solution n'est pas remise en cause par la réponse de la Commission européenne à la question écrite E. 1005/93 posée par Mme Nicole Fontaine (JOCE n°s C140/34 et 35). En effet, cette réponse développe, à partir de l'article 11 C de la 6e directive TVA, un raisonnement uniquement fondé sur le champ d'application pour conclure à l'inexistence d'un service alors que la jurisprudence interne se base sur l'article 11 A 1-a de la même directive pour justifier l'imposition d'un complément de prix.

- indemnité d'imprévision versée par les collectivités publiques aux titulaires de marchés et qui constitue en fait un complément de prix.

ANNEXE N° 4 (suite)

C. LES INDEMNITES QUI SONT PLACEES HORS DU CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA

28. Les indemnités reçues par un assujetti qui correspondent exclusivement à la réparation d'un préjudice, d'un dommage, ne constituent pas la contrepartie d'une prestation de services. Elles ne sont pas situées dans le champ d'application de la TVA.

Exemples :

- indemnité versée par les compagnies d'assurances à leurs assurés à la suite de sinistres (incendie, vol, ...);

29. De même, ne constituent pas des indemnités taxables, les sommes, même prévues par un accord contractuel pour la réparation de dommages, dès lors qu'elles ne sont pas versées à un partenaire commercial et qu'elles compensent un aléa non courant.

Exemples :

- sommes reçues d'une société concessionnaire d'autoroute par l'exploitant d'un réseau de transport ferroviaire pour la construction d'un pont-rail rendue nécessaire par le passage d'une autoroute nouvelle ;

- indemnité versée par une entreprise de travaux à un commerçant pour compenser le préjudice commercial consécutif à des travaux exceptionnels effectués sur la chaussée.

SECTION 3

Les subventions, aides entre entreprises et dons

La jurisprudence communautaire ou nationale relative au lien direct et au droit à déduction des assujettis partiels conduit à préciser les règles applicables en la matière.

Lorsqu'un organisme est financé par des sommes qualifiées d'aides, de subventions, d'abandon de créances ou de dons, il convient de rechercher successivement :

30. * si les sommes versées constituent en fait la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante. Le terme de subventions est alors impropre. Il s'agit en effet du prix payé pour un service rendu ou pour une vente. Cette opération entre dans le champ d'application de la TVA et la « subvention » est taxable sauf si l'opération bénéficie d'une exonération.

Ce principe s'applique quel que soit le statut de la partie versante (personne de droit public ou de droit privé) ou la dénomination donnée aux sommes (subventions, crédits budgétaires, aides, abandons de créances, dons).

31. * à défaut, si les sommes versées complètent le prix d'une opération imposable.

Elles sont placées dans le champ d'application de la TVA si elles constituent le complément du prix d'opérations imposables. Elles doivent être comprises dans la base d'imposition à la TVA et doivent donc être taxées sauf si l'opération est expressément exonérée.

32. * en cas de réponse négative aux deux premiers points (n°s 30 et 31), la subvention, l'aide ou le don n'est jamais imposable à la TVA. Elle doit alors, sauf exception (cf. n° 148), être inscrite au seul dénominateur du pourcentage de déduction du bénéficiaire (cf. n° 144).

Lorsque cette somme est placée hors du champ d'application de la TVA parce que constituant un élément voire la totalité du prix d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA, elle n'est pas à inscrire au dénominateur du pourcentage de déduction du bénéficiaire (cf. n° 143).

A. LES SUBVENTIONS PUBLIQUES

Il s'agit des subventions versées par l'Etat ou des collectivités publiques (collectivités locales, établissements publics, etc.).

ANNEXE N° 4 (suite)

I. Les subventions qui constituent la contrepartie d'un service rendu

33. * Lorsque les circonstances de droit ou de fait permettent d'établir l'existence d'un engagement de fournir un bien ou un service déterminé ou de constater la réalisation d'un tel engagement par le bénéficiaire de la subvention les sommes versées constituent la contrepartie d'une prestation de services (ou de la fourniture d'un bien) entrant dans le champ d'application de la TVA.

Il convient donc de rechercher dans chaque situation si la subvention n'est pas en fait le prix d'un service direct rendu.

- ainsi, le Conseil d'Etat a jugé que la réalisation par l'organisme d'une étude au profit d'une collectivité publique moyennant une rémunération spécifique est une opération imposable à la TVA (CE, 6/7/90, n° 88-224, CODIAC) ;

- à titre d'exemple, seraient imposables les sommes versées par une collectivité locale à une radio-locale en contrepartie de diverses obligations contractuelles (information sur la vie locale, bulletins d'information, etc.) ou les sommes versées par une commune à une entreprise chargée de procéder à des relevés topographiques ;

- de même, les crédits budgétaires souvent qualifiés de subventions qui sont alloués par l'Etat aux organismes publics de recherche pour financer des prestations de recherche fondamentale ou appliquée contractuellement déterminées par des conventions sont imposables à la TVA de la même façon que lorsque ces organismes effectuent leurs travaux de recherche à la demande d'organismes privés.

34. * Lorsque des subventions ou versements assimilables constituent en réalité la contrepartie de la fourniture de biens ou de services, il est, bien entendu, exclu de distinguer parmi les sommes reçues la part qui serait affectée à des dépenses d'investissement. Les solutions relatives aux subventions d'équipement (cf. n° 151) ne s'appliquent en effet qu'aux véritables subventions, c'est-à-dire à celles qui ne sont pas la contrepartie d'un bien ou d'une prestation de services fourni au subventionneur.

35. * En revanche, les subventions versées à des organismes qui n'ont souscrit aucune obligation en contrepartie de l'octroi de ces sommes ne constituent pas la rémunération d'un service rendu.

Tel est le cas :

- des subventions globales versées par une ville et une chambre de commerce en fonction des « perspectives générales d'action » d'un organisme qui, dans le but de favoriser l'expansion économique d'une région, effectue des études, informe et conseille les communes et les entreprises de cette région (CE, 6/7/90, n° 88-224, CODIAC) ;

Ainsi, le financement d'un organisme (association notamment) au seul vu des buts généraux qu'il s'est assigné ou qu'il prend l'engagement de satisfaire, ne constitue pas la contrepartie d'une prestation de services qui serait rendue à la collectivité versante. De même, l'exigence de compte rendu quant à l'utilisation des fonds publics ne caractérise pas, à elle seule, l'existence d'une prestation de services :

- des subventions versées par une commune à une chambre de commerce et d'industrie (CCI) pour lui permettre de faire face aux échéances de remboursement des emprunts qu'elle a contractés pour la réalisation d'un aéroport et qui ne donnent pas lieu à des prestations de services individualisées au profit de la collectivité versante dès lors que la CCI n'avait souscrit en contrepartie de ces subventions aucune obligation en ce qui concerne la nature des prestations offertes (CE, 10/7/91, n° 61-575, CCI de Perpignan) ;

- de la subvention versée par une commune à un organisateur de salons professionnels dans la commune dès lors que le bénéficiaire n'a souscrit aucune obligation en contrepartie de ces subventions (CE, 8/7/92, n° 80-731, Midem organisation).

II. Les subventions complément de prix

36. La contrepartie d'une prestation de services ou d'une livraison de bien imposée à la TVA peut être versée par un tiers qui n'est pas le client.

ANNEXE N° 4 (suite)

Dans cette situation, il n'y a pas de service rendu au tiers, mais la subvention versée par celui-ci au prestataire est imposable chez ce dernier dès lors qu'elle constitue pour lui une contrepartie obtenue à raison de son activité imposable et directement liée au prix.

37. En effet, la 6e directive TVA prévoit expressément l'inclusion dans la base d'imposition à la TVA des « subventions directement liées au prix des opérations » (art. 11 A 1-a). Cette disposition est reprise à l'article 266-1-a du code général des impôts.

Elle s'applique même lorsque la subvention représente la totalité du prix perçu par le fournisseur.

38. • Les caractéristiques des subventions complément de prix.

Elles présentent les caractéristiques suivantes :

- le principe du versement de la subvention existe en droit ou en fait avant l'intervention du fait générateur des opérations dont elle est censée constituer la contrepartie. Il s'agit donc d'une subvention dont le versement est acquis avant la réalisation des opérations dont elle complète le prix. Le montant de la subvention peut, en revanche n'être déterminé qu'après le fait générateur ;

- la subvention est accordée au fournisseur ou au prestataire en relation avec ses ventes ou ses prestations imposables réalisées au profit de ses clients ou usagers ;

- elle est versée pour compléter le prix ou la redevance réclamé au client ou à l'utilisateur, voire pour s'y substituer totalement.

Le statut de la personne qui verse la subvention (public ou privé), le but poursuivi, les modalités de l'octroi des sommes sont sans incidence sur la taxation de la subvention. C'est l'analyse de la situation de fait qui permet d'établir le lien direct de la subvention avec le prix.

A cet égard, cette analyse pourra être utilement étayée par tous les documents que le service sera à même de rassembler (dépliants publicitaires, journaux d'information locale, ...) de nature à caractériser l'aspect complément de prix de la subvention.

39. • Exemples d'application

Entrent notamment dans la catégorie des subventions directement liées au prix, celles qui sont calculées :

- en fonction du prix des biens ou des services rendus par l'assujéti (subventions proportionnelles) ; ou encore pour compléter le prix d'une prestation de recherche, effectuée au profit d'une entreprise, par un organisme de recherche : tel est le cas par exemple des subventions versées par l'ANVAR, et qui seraient calculées en fonction du montant des recettes afférentes aux prestations de recherche rendues par l'organisme assujéti à la TVA ;

- ou pour compenser des sujétions qui conduisent un redevable à effectuer des livraisons ou des prestations à des prix inférieurs au seuil normal de rentabilité.

Sont ainsi concernées les subventions versées notamment par l'État ou des collectivités locales aux entreprises dont les prix se situent en dessous du seuil normal de rentabilité pour des raisons sociales (ex : obligation pour une entreprise de transports publics de consentir des réductions tarifaires à certaines catégories d'utilisateurs) ou pour des raisons économiques (ex : sujétions tarifaires imposées à un redevable afin de lutter contre l'inflation).

40. Les subventions d'équilibre (couverture des déficits) constituent des compléments de prix dès lors qu'elles sont versées en vertu d'un engagement préalable exprès ou tacite si ce dernier est établi par un ensemble d'éléments qui le rendent suffisamment vraisemblable.

Exemple : Subventions d'équilibre versées en vertu d'une convention préalable à un organisateur de spectacles qui établit ses prix compte tenu de l'octroi de ces subventions.

41. Les subventions complément de prix sont soumises aux règles d'imposition (taux, exonération) applicables aux opérations dont elles complètent le prix.

ANNEXE N° 4 (suite)

Les organismes qui perçoivent des subventions d'équilibre imposables à raison d'activités soumises à des règles d'imposition différentes (taux, exonération) doivent répartir ces subventions en fonction des besoins de financement des activités pour lesquelles l'aide a été sollicitée (cf. n° 146).

42. * Exemples de subventions ne constituant pas des compléments de prix

Il s'agit des subventions qui ne sont pas directement liées au prix d'une livraison de biens ou d'une prestation de services effectuée au profit de tiers par l'entreprise bénéficiaire.

Il en est ainsi des subventions dites « à l'achat », destinées à prendre en charge l'achat par le bénéficiaire de biens ou de services déterminés auprès d'un autre assujetti (ex. : subventions de l'Etat versées aux entreprises dans le cadre des aides à l'emploi, de l'implantation dans certaines zones défavorisées, « chèques conseils », etc.).

43. Remarques :

⊙ Ces règles s'appliquent à toutes les subventions publiques quels que soient les organismes bénéficiaires et notamment les offices de tourisme ;

⊙ les virements internes (transferts financiers entre le budget général d'une collectivité locale ou d'une chambre de commerce et d'industrie, etc. et un secteur d'activité imposable de la même personne) ne répondent pas à la définition des subventions ; en effet, ils ne sont pas versés par un tiers à l'entreprise ou à l'organisme public bénéficiaire. Ces sommes ne sont donc pas en principe susceptibles d'être imposées (voir toutefois n° 153).

III. Le cas particulier des aides versées dans le secteur agricole

44. * les aides versées dans le secteur agricole qui ont pour objet de compléter le prix d'une opération imposable sont en principe imposables à la TVA.

Ces aides peuvent être versées aux agriculteurs ou aux entreprises du secteur de l'agroalimentaire sur les fonds de la Communauté européenne ou de l'Etat pour des montants n'incluant pas la TVA. Il est alors admis de différer l'imposition, dans l'attente d'un abondement budgétaire de ces aides.

Cette solution s'applique quelle que soit la nature de l'organisme chargé de redistribuer ces aides ou subventions.

Il en est ainsi par exemple des aides versées par :

-les offices agricoles : OFIVAL, ONILAIT, ONIFLOR, ONIVINS, ONIC, ODEADOM, ONIPRAM, FIRS (il s'agit des offices qui se sont substitués au FORMA) et la SIDO ;

-le FIOM ;

-le FEOGA.

En cas d'hésitations ou de difficultés sur le régime de TVA applicable à ces aides, il conviendra de se rapprocher du bureau D1 du service de la législation fiscale.

Les aides qui ne font pas l'objet d'un abondement doivent être inscrites aux deux termes du pourcentage de déduction de la personne bénéficiaire.

45. NOTA : Les aides qui ont pour objet de compléter directement le prix des produits agricoles restent toujours imposables à la TVA lorsqu'elles sont versées par d'autres organismes (collectivités locales, ...).

46. * les aides qui ne sont pas directement liées au prix de vente des produits agricoles ne sont pas imposables à la TVA.

Sont notamment considérées comme non liées au prix de vente les aides versées aux agriculteurs pour compenser une perte de revenus consécutive par exemple à un changement ou à l'abandon d'une production ou à une nouvelle politique agricole.

ANNEXE N° 4 (suite)

Ne doivent donc pas être soumises à la TVA :

- les aides compensatoires versées aux producteurs de certaines cultures arables (céréales, protéagineux, oléagineux) dans le cadre de la politique agricole commune ;
- les aides à l'élevage telles que la prime à l'herbe, la prime compensatrice ovine ou la prime à la vache allaitante ;
- les primes de reconversion des vignobles ;
- les primes au retrait de production des terres arables.

De même, les indemnités compensatrices de handicaps naturels permanents ne sont pas imposables à la TVA (indemnité spéciale de montagne).

Il est admis que ces subventions ou aides non imposables à la TVA, compte tenu de l'origine des fonds et de leur nature, ne soient pas inscrites au dénominateur du prorata de déduction.

47. * en ce qui concerne les autres aides ou subventions versées dans le secteur agricole, il est fait application des principes généraux exposés ci-dessus (n°s 30 et s.).

Ainsi, les subventions à l'achat (par exemple : aide versée par l'Etat aux agriculteurs dans le cadre de certaines opérations de prophylaxie, les indemnités versées en réparation de dommages consécutifs à des calamités agricoles ou les aides transitoires favorisant l'adaptation de l'entreprise agricole - décret n° 90-687 du 1/8/90) ne sont pas taxables. Il est admis que, compte tenu de leur caractère exceptionnel, elles ne soient pas inscrites au dénominateur du prorata.

Les subventions d'équipement suivent le régime décrit aux n°s 150 et 151. Tel est le cas par exemple des primes de restructuration de vignoble versées par l'ONIVIT, des aides aux investissements dans les serres.

48. En revanche, les subventions versées par l'ANDA, les offices agricoles, l'Etat ou tout autre organisme pour financer des opérations de recherche dans le secteur agricole ou pour rémunérer des prestations de services (transport, stockage, emballage, ...) sont soumises à la TVA dès lors qu'elles rémunèrent un service individualisé rendu par le bénéficiaire ou qu'elles constituent un complément de prix.

IV. Le cas particulier des subventions autres que dans le secteur agricole versées par les organismes de la Communauté européenne

49. Il est rappelé qu'il est admis que les sommes versées par des organismes communautaires en contrepartie de prestations de services désignées à l'article 259 B du code général des impôts sont exonérées de TVA et figurent aux deux termes du prorata de déduction (cf. BOI 14-I-1-80).

D'autre part les subventions versées par ces mêmes organismes ne sont pas à soumettre à la TVA.

Lorsqu'elles présentent le caractère de complément de prix d'opérations ouvrant droit à déduction elles doivent être inscrites aux deux termes du pourcentage de déduction.

Si elles ne présentent pas le caractère de complément de prix, elles ne sont pas à inscrire au prorata.

B. LES AIDES ENTRE ENTREPRISES

50. Sont concernées par les règles décrites ci-après, toutes les aides versées par une entreprise à une autre entreprise quelles que soient leur forme et leur dénomination : subventions, abandons de créances, dons, etc.

51. Compte tenu de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes et du Conseil d'Etat, les solutions données en matière de TVA dans l'instruction 4 A-7-83 du 22 août 1983 sont rapportées.

ANNEXE N° 4 (suite)

Il est rappelé que les règles qui étaient applicables antérieurement aux aides à caractère normal étaient fondées sur la finalité de l'opération :

- si l'aide était accordée dans un but commercial, elle était imposable chez le bénéficiaire qui était réputé rendre un service commercial à l'entreprise qui a consenti l'aide. Il était admis toutefois que les aides consenties par des banques ou des établissements financiers soient exonérées ;

- si l'aide était accordée dans un but financier, elle n'était pas passible de la TVA.

Désormais, il convient d'utiliser la démarche suivante :

52. • rechercher s'il existe une prestation de service individualisée et précise, rendue par le bénéficiaire à l'entreprise qui a consenti l'aide.

L'existence d'une prestation individualisée résulte de l'existence d'engagements pris par le bénéficiaire de l'aide.

Ainsi, ne constituent pas la rémunération d'une prestation de services :

- une subvention versée à une société sœur en difficulté dès lors que cette subvention ne rémunère pas une prestation de services effectuée à titre onéreux et ceci même si la société versante avait un intérêt commercial inhérent à la préservation des activités de la sœur (CAA - Paris, 21/2/91, n° 89-2606, SECIP) ;

- les subventions versées par une société mère à l'une des filiales afin de permettre à celle-ci de financer le plan de licenciement d'une partie de son personnel (CAA - Paris, 18/3/93, n° 91-1158, SA Société d'administration Balzac Châteaubriant) ;

- les subventions versées par des membres d'une SNC chargée de commercialiser les produits vinicoles de ses membres pour équilibrer ses comptes dès lors qu'elles ne correspondent pas à la fourniture de prestations de services individualisées au profit de chacun des associés et n'ont pour seul but que d'assurer l'équilibre des comptes sociaux (CAA - Bordeaux, 2/11/93, n° 92-164, Crus et domaines de France).

Dans cette espèce, la question de l'inclusion de ces sommes dans la base d'imposition à la TVA, en tant que subventions complément de prix, n'a pas été examinée.

53. • En l'absence de service individualisé, il convient de rechercher si l'aide constitue un complément de prix à inclure dans la base d'imposition conformément aux dispositions de l'article 266-1-a du code général des impôts (cf. n°s 36 et s.).

54. • Si l'aide ne rémunère pas une opération individualisée et ne constitue pas le complément de prix d'une opération imposable, elle s'analyse en une subvention non imposable à inscrire en principe au seul dénominateur de l'entreprise bénéficiaire (cf. n°s 144 et 147).

55. NOTA : Il demeure admis que les remises de dettes consenties dans le cadre de la loi n° 85-98 du 25 janvier 1985 (faillites d'entreprises) ne sont pas soumises à la TVA et ne sont pas inscrites au dénominateur du rapport de déduction du bénéficiaire.

Par ailleurs, l'entreprise, qui consent des remises de dettes (abandons de créances), peut, sous les conditions prévues en matière d'impayés (cf. BOI 3 D-6-89) récupérer le montant de la taxe facturée à ses clients défaillants.

C. LES DONNS

56. Les dons sont soumis aux mêmes règles de TVA que les subventions (cf. n°s 33 et suivants). Il est précisé à cet égard que les sommes qualifiées de dons sont imposables à la TVA lorsqu'elles rémunèrent en réalité un service. Tel est le cas des sommes versées en contrepartie d'une prestation de publicité ou de parrainage comme par exemple des « dons » versés dans le cadre du parrainage de sportifs qui s'engagent à certaines obligations (utilisation d'un nom, d'une raison sociale, de certains équipements, etc.) moyennant, en contrepartie, le versement d'argent ou la remise en nature de biens ou de services.

ANNEXE N° 4 (suite)

TITRE 2
LES OPERATIONS REALISEES PAR LES PERSONNES MORALES DE DROIT PUBLIC

57. Aux termes de l'article 4 § 5 de la 6e directive, les organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations, qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques sauf si leur non-assujettissement conduit à des distorsions de concurrence.

Ces dispositions sont reprises à l'article 256 B du code général des impôts qui, conformément à la directive, précise également les opérations pour lesquelles les personnes morales de droit public sont obligatoirement assujetties à la TVA.

Les activités hors du champ d'application de la TVA ne devant plus être prises en compte dans le prorata de déduction, il convient de distinguer les activités des personnes morales de droit public qui ne sont pas placées dans le champ d'application de la taxe, de celles qui sont exonérées ou imposées.

L'activité hors du champ d'application de la TVA, au sens de l'article 256 B du code général des impôts, doit répondre à deux critères :

- elle doit être exercée par une personne morale de droit public ;
- elle doit être accomplie par cette personne en tant qu'autorité publique.

Ces deux principes appellent les précisions suivantes :

CHAPITRE PREMIER
LA NOTION DE PERSONNES MORALES DE DROIT PUBLIC

58. Il s'agit essentiellement :

- de l'Etat ;
- des groupements consulaires (chambres de commerce et d'industrie, etc.) ;
- des collectivités territoriales (départements, communes, régions) et leurs groupements ;
- des établissements publics de l'Etat, y compris ceux ayant un caractère industriel ou commercial ;
- des établissements publics locaux ;
- ① établissements rassemblant plusieurs collectivités territoriales :
 - communautés urbaines ;
 - communautés de villes ;
 - communautés de communes ;
 - districts ;
 - établissements publics des villes nouvelles ;
 - institutions interdépartementales ;
 - syndicats de communes ;
 - syndicats mixtes.
- ② établissements dépendant d'une collectivité territoriale :
 - offices publics d'HLM ;

ANNEXE N° 4 (suite)

- offices de tourisme ;
- * des groupements constitués exclusivement entre des personnes morales de droit public dès lors qu'ils :
 - ⇒ assurent des missions de service public ;
 - ⇒ fonctionnent avec la participation et sous le contrôle d'autorité publique et dont le financement est assuré en quasi-totalité par des fonds publics (subventions).

CHAPITRE 2 LES ACTIVITES ACCOMPLIES EN TANT QU'AUTORITE PUBLIQUE

59. Les activités exercées en tant qu'autorité publique sont celles qu'accomplissent les organismes de droit public dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier, à l'exclusion des activités qu'ils exercent dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés (CJCE, 17/10/89, n°s 231/87 et 129/88, communes de Carpaneto, Piacentino et de Rivergaro).

Ce sont donc les modalités d'exercice des activités qui permettent de déterminer la portée du non-assujettissement de ces organismes et non l'objet ou le but de leur activité.

Ce non-assujettissement peut donc concerner des activités économiques.

⇒ Il importe peu par ailleurs, qu'à l'occasion de ces activités ou opérations, il soit perçu des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Pour apprécier si une activité exercée par une personne morale de droit public est placée ou non dans le champ d'application de la TVA il convient de déterminer parmi les trois catégories suivantes, celle dont relève l'activité en cause.

SECTION 1

Les activités exercées en vertu d'un pouvoir de souveraineté ou d'intérêt général

Il s'agit :

60. * des tâches administratives fondamentales et obligatoires que l'Etat et les autres collectivités publiques exercent en vertu de leurs prérogatives de puissance publique (défense nationale, gendarmerie, police, sécurité publique, justice, diplomatie, santé publique, état civil, recouvrement de l'impôt, etc.).

Les recettes perçues par les collectivités dans le cadre de l'exercice de ces prérogatives hors du champ de la taxe ne sont donc pas imposables à la TVA. Tel est le cas notamment :

- des impôts et taxes locaux ;
- et des droits perçus en contrepartie du stationnement sur les voies publiques affectées à la circulation ;

61. * des activités qui, bien que ne relevant pas de l'exercice de la souveraineté et n'impliquant pas l'exercice de pouvoirs coercitifs, sont exercées en tant qu'autorité publique par les personnes morales de droit public :

Tel est le cas des redevances perçues par une collectivité au titre de l'affermage ou de la concession d'un service public.

Sont également concernées les activités suivantes :

- fourniture de l'eau ;
- assainissement ;
- abattoirs publics ;

ANNEXE N° 4 (suite)

- enlèvement et traitement des ordures ménagères ;
- marchés d'intérêt national ;

Ces activités peuvent toutefois être soumises à la TVA par détermination expresse de la loi ou par exercice du droit d'option prévu à l'article 260 A du code général des impôts.

SECTION 2
Les activités expressément imposées

62. L'imposition de certaines activités des personnes morales de droit public est expressément prévue par la loi.

Il s'agit des activités désignées à l'article 256 B du code général des impôts, c'est-à-dire :

- les télécommunications ;
- la fourniture d'eau dans les communes d'au moins 3 000 habitants ;
- la distribution de gaz, d'électricité et d'énergie thermique ;
- les transports de biens à l'exception de ceux effectués par l'exploitant public « la poste » ;
- les prestations de services portuaires et aéroportuaires ;
- les transports de personnes ;
- les livraisons de biens neufs fabriqués en vue de la vente ;
- les opérations des organismes d'intervention agricole portant sur les produits agricoles et effectuées en application du règlement portant organisation commune du marché de ces produits à l'exception de leur activité de redistribution des subventions pour le compte de l'Etat ou de la Communauté européenne ;
- l'organisation d'expositions à caractère commercial ;
- les entreposages de biens meubles ;
- l'organisation de voyages et de séjours touristiques ;
- les opérations des économats et établissements similaires ;
- la diffusion ou la redistribution de programmes de radiodiffusion ou de télévision.

SECTION 3
Les activités des services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs
dont le non-assujettissement est susceptible d'entraîner des distorsions
dans les conditions de la concurrence

63. La notion de concurrence à laquelle il convient de se référer pour savoir si un organisme de droit public est ou non assujéti à la TVA s'apprécie dans un cadre qui peut dépasser les limites territoriales de la circonscription dans laquelle s'exerce son activité. Il convient donc, suivant les cas, de situer au plan communal, départemental, ou même national, le domaine concurrentiel. Celui-ci peut, en effet, varier en fonction du champ d'action géographique de l'organisme concerné, de l'étendue du marché ou de la clientèle vers laquelle son activité est orientée.

Le caractère concurrentiel de l'activité d'un organisme public ne peut être établi que par rapport à la même activité ou une activité semblable au titre de laquelle les entreprises privées sont soumises à la taxe. Il s'ensuit que l'organisme de droit public exerçant la même activité qu'un organisme de droit privé exonéré ne doit pas être recherché en paiement de la TVA.

Sauf circonstances particulières qui ne peuvent être appréciées que cas par cas, les activités des services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs des personnes morales de droit public également susceptibles d'être effectuées par des opérateurs privés peuvent être réparties en trois catégories.

ANNEXE N° 4 (suite)

• les activités pour lesquelles la non-concurrence doit être présumée et qui sont alors placées hors du champ d'application de la TVA

64. - les opérations étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale

sont notamment visées :

• les activités fournies dans les maisons de retraite et les foyers logements, dès lors qu'en raison de leur mode de fonctionnement et de leur caractère social très marqué, le non-assujettissement de ces établissements n'est pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ;

• l'exploitation des campings municipaux lorsqu'elle procure à la commune moins de 100 000 F de recettes annuelles ;

65. - l'hospitalisation, les soins médicaux ainsi que les activités qui leur sont étroitement liées ;

66. - les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse ;

• crèches, centres de loisirs, centres de vacances ;

67. - les prestations sportives et culturelles ; sont concernés :

• les droits d'entrée perçus au titre de l'exploitation d'une piscine, d'une patinoire, d'une bibliothèque, de musées, de monuments historiques ;

• les droits d'entrée perçus au titre de l'organisation d'expositions d'intérêt local ;

• les recettes afférentes aux activités d'enseignement musical ou artistique.

68. - les prestations télématiques effectuées dans le cadre d'une mission de service public (ex. : service télématique d'information municipale).

• Les activités pour lesquelles la concurrence doit être présumée et qui sont alors situées dans le champ d'application de la TVA

69. Il s'agit des activités qui sont par leur nature, leur étendue ou la clientèle à laquelle elles s'adressent et les moyens mis en oeuvre (publicité, tarifs pratiqués) en concurrence directe avec des entreprises commerciales qui proposent des services similaires.

Tel est le cas par exemple des recettes afférentes à l'exploitation d'un golf, d'un parc zoologique ou botanique, d'un parc d'attraction, d'une salle de spectacle ou de cinéma, d'établissements thermaux ou de thalassothérapie et d'organisation de spectacles de son et lumière ou de festival (musique, théâtre).

• Les autres activités

70. Le régime de TVA applicable aux autres activités des personnes morales de droit public doit être apprécié au cas par cas compte tenu de la possibilité ou non pour le secteur privé de satisfaire les besoins concernés.

Tel est le cas par exemple des régies communales de pompes funèbres dont le monopole a été supprimé.

Lorsqu'une activité exercée par une personne morale de droit public n'est pas située hors du champ d'application de la TVA au regard des critères énoncés ci-dessus, elle est nécessairement située dans le champ d'application de la taxe c'est-à-dire soit taxée soit exonérée.

ANNEXE N° 4 (suite)

TITRE 3
LES RECETTES FINANCIERES

71. Conformément à la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes, la perception de dividendes n'entre pas dans le champ d'application de la TVA.

La CJCE a en effet jugé que la simple détention de participations financières dans d'autres entreprises ne constitue par une opération visée par les articles 2 et 4 § 1 et 2 de la 6e directive (article 256 du CGI) et par suite qu'une société holding dont l'unique objet est la prise de participations dans d'autres entreprises, sans que cette société s'immisce directement ou indirectement dans la gestion de ces entreprises, sous réserve des droits que la société holding détient en sa qualité d'actionnaire ou d'associé, n'a pas la qualité d'assujéti à cette taxe (CJCE, 20/6/91, aff. 60/90, Polysar).

72. La CJCE a ensuite rappelé dans l'arrêt du 22 juin 1993 (aff. C333/91, SATAM dénommée actuellement SOFITAM) que la perception de dividendes résultant de la détention par une entreprise de participations financières dans d'autres entreprises n'entraîne pas dans le champ d'application de la TVA.

Par conséquent, et quelle que soit l'activité de l'entreprise (holding pure ou mixte, etc.), la perception de dividendes n'est pas la contrepartie d'une opération placée dans le champ d'application de la TVA.

Tel est le cas également de la perception de bénéfices distribués par les sociétés en participation, sociétés en nom collectif, sociétés civiles immobilières et autres sociétés visées par l'article 8 du code général des impôts ou imposées à l'impôt sur les bénéfices dans les mêmes conditions que cet article. Ces produits ne sont donc plus à prendre en compte pour le calcul du prorata. La réponse ministérielle à M. Jacques Oudin, sénateur, (question écrite n° 20334 du 12/3/92, JO débats Sénat du 11/2/93 p. 242, 243) est rapportée.

73. En revanche, constituent notamment des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, l'ensemble des opérations visées à l'article 261 C du code général des impôts.

LIVRE 2
LES REGLES DU DROIT A DEDUCTION

74. Jusqu'à présent lorsqu'un redevable effectuait des opérations taxées et des opérations exonérées ou hors du champ d'application de la TVA, il devait calculer ses droits à déduction pour ses dépenses communes et ses immobilisations en utilisant la règle dite du « prorata » :

Cette règle permettait de calculer les droits à déduction à partir du rapport :

recettes ouvrant droit à déduction

recettes totales

Dans le montant des recettes totales figurant au dénominateur devaient notamment figurer les recettes correspondant à des opérations placées hors du champ d'application de la TVA.

Or il résulte de l'arrêt de la CJCE du 23 juin 1993 (aff. C333/91, SATAM) que les recettes afférentes à une activité placée hors du champ d'application de la TVA sont à exclure du dénominateur du prorata de déduction.

75. Cependant, la TVA afférente aux dépenses supportées par une entreprise pour la réalisation d'opérations non comprises dans le champ d'application de la TVA ne peut pas faire l'objet de déduction conformément aux principes découlant de l'article 17 § 2 de la 6e directive TVA et de l'article 271 du code général des impôts.

76. L'article 17 de la loi de finances rectificative pour 1993 (loi n° 93-1353 du 30/12/93) a donc modifié la rédaction de l'article 271-II-1 du code général des impôts afin de préciser que la TVA afférente aux biens et services n'est déductible que dans la mesure où ils sont acquis pour les besoins d'opérations imposables, c'est-à-dire situées dans le champ d'application de la TVA.

ANNEXE N° 4 (suite)

Les assujettis partiels doivent donc, dès la réalisation de leurs dépenses, les affecter à leurs activités hors du champ d'application de la TVA ou à leurs activités situées dans le champ d'application de la TVA en fonction de leur utilisation.

77. Le décret n° 94-452 du 3 juin 1994 précise les règles qu'il convient d'appliquer pour procéder à l'affectation des biens et des services notamment lorsqu'il s'agit de biens et de services utilisés à la fois pour des activités situées dans le champ et hors du champ d'application de la TVA.

D'autre part, ce décret a redéfini le mode de calcul du prorata de déduction utilisé dans le cadre des activités situées dans le champ d'application de la TVA.

Ces dispositions appellent les précisions suivantes.

TITRE PREMIER

PRINCIPES GENERAUX DU DROIT A DEDUCTION APPLICABLES AUX ASSUJETTIS PARTIELS A LA TVA

78. Un « assujetti partiel » est une personne assujettie à la TVA qui ne réalise pas exclusivement des opérations situées dans le champ d'application de la TVA.

CHAPITRE PREMIER

PRINCIPE DE L'AFFECTATION

79. Le 1° du II de l'article 271 du code général des impôts précise dans sa nouvelle rédaction que dans la mesure où les biens et les services sont acquis par un redevable pour les besoins de ses opérations imposables ouvrant droit à déduction, la taxe qui grève ces biens et ces services est déductible.

Il est donc nécessaire que les dépenses soient dès leur réalisation affectées à l'activité hors du champ d'application de la TVA ou à l'activité dans le champ d'application de la TVA.

Les modalités d'affectation ont été définies par le décret n° 94-452 du 3 juin 1994 qui a créé à cet effet un nouvel article 207 bis à l'annexe II au code général des impôts.

SECTION 1

L'affectation des dépenses en fonction de leur utilisation

Les redevables doivent dès l'acquisition ou la première utilisation d'un bien ou d'un service procéder à l'affectation de ces dépenses.

80. ☉ la TVA qui a grevé les biens et services utilisés exclusivement pour des opérations situées hors du champ d'application de la TVA n'est pas déductible ;

81. ☉ la TVA qui a grevé les biens ou les services utilisés exclusivement pour des opérations situées dans le champ d'application de la TVA est déductible dans les conditions habituelles définies aux articles 205 à 242 B de l'annexe II au code général des impôts ;

Il convient donc pour déterminer l'ouverture éventuelle du droit à déduction de procéder au préalable à l'analyse de l'opération à laquelle concourent les biens et les services acquis par un assujetti partiel.

82. L'attention est appelée sur le fait que les redevables doivent procéder à l'affectation préalable de leurs dépenses et en tirer les conséquences au regard du droit à déduction dès lors qu'ils perçoivent des recettes pour des opérations placées hors du champ d'application de la TVA et ceci quel que soit le montant de leurs recettes.

83. Si cette opération est placée hors du champ d'application de la TVA et que la dépense est utilisée exclusivement pour les besoins de cette opération aucune déduction ne peut être exercée.

ANNEXE N° 4 (suite)

84. Il est en effet nécessaire qu'il y ait une correspondance à la fois « physique » et « financière » entre le bien ou le service acquis et la réalisation de l'opération imposable (CGI, art. 271-I-1).

85. Ainsi, ne sont pas déductibles par exemple les dépenses engagées par un holding pour l'acquisition d'actions, la perception de dividendes, l'organisation d'une offre d'achat.

SECTION 2

Le cas des dépenses à usage mixte

86. Le nouvel article 207 bis à l'annexe II au code général des impôts indique que la TVA qui a grevé les biens et les services utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations imposables en vertu des articles 256 et suivants du code général des impôts et d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA n'est déductible qu'en proportion de l'utilisation de ces biens et services à des opérations imposables.

87. Par conséquent, le redevable doit lorsqu'il utilise des biens et des services « mixtes », déterminer la proportion de cette utilisation pour connaître le montant de la TVA y afférente qu'il sera en droit de déduire sous réserve de l'application des règles du droit commun.

88. Exemple 1 :

Une société commerciale qui perçoit des produits de dividendes acquiert l'année N un ordinateur grevé d'une TVA : 18 600 F. Elle l'utilise pour 70 % de son temps à ses opérations commerciales toutes situées dans le champ d'application et taxables à la TVA et pour 30 % du temps pour la perception de dividendes et d'autres recettes provenant d'activités situées hors du champ d'application de la TVA.

La taxe déductible par cette société est de $18\,600 \times 70\% = 13\,020$ F.

89. En principe, cette proportion doit être déterminée dépense par dépense en fonction de leur propre utilisation.

90. Toutefois, l'article 207 bis de l'annexe II au code général des impôts précise que pour le calcul de cette proportion les redevables peuvent appliquer une clef de répartition commune à l'ensemble des dépenses concernées à condition de pouvoir la justifier.

91. Cette clef de répartition doit être adaptée à la situation de l'entreprise et notamment à la nature de ses recettes hors du champ d'application de la TVA et doit correctement traduire la proportion d'utilisation des biens ou des services pour les besoins des activités situées hors du champ et dans le champ d'application de la TVA.

A titre indicatif, les critères suivants peuvent être utilisés : répartition en fonction du temps d'utilisation des principaux matériels communs, en fonction des salaires, en fonction des surfaces, etc.

92. Exemple 2 :

Une société commerciale perçoit des produits de dividendes. Le service affecté à cette activité occupe le cinquième de la superficie des locaux de cette société qui peut démontrer que compte tenu de son organisation, cette clef de répartition est représentative de l'utilisation des dépenses mixtes pour les besoins de l'activité située hors du champ d'application de la TVA.

Cette société pourra donc déduire 4/5e. de la TVA afférente à toutes les dépenses mixtes (électricité, matériel, locaux, frais de bureau, etc.).

93. D'autre part, les redevables qui perçoivent pour une même activité à la fois des recettes d'opérations situées hors du champ et des recettes d'opérations taxables (ex. activité de promotion de produits financée par une taxe parafiscale et des cotisations volontaires, activité bancaire avec perception de dividendes) pourront utiliser une clef de répartition « économique » calculée en fonction de la quote part des recettes taxables par rapport aux recettes totales.

ANNEXE N° 4 (suite)

SECTION 3

Application d'une clef de répartition à l'ensemble des dépenses

94. En principe, les assujettis partiels doivent procéder à l'affectation de toutes leurs dépenses. La taxe afférente à celles-ci est soit déductible, soit non déductible. Seule la taxe afférente aux dépenses mixtes fait l'objet d'une déduction proportionnelle à l'utilisation.

95. Par dérogation à ce principe, les entreprises peuvent être autorisées par l'administration à déterminer leur droit à déduction pour l'ensemble de leurs dépenses (mixtes ou non mixtes) en appliquant la clef de répartition calculée conformément aux critères énoncés ci-dessus (section 2). Autrement dit, l'ensemble des dépenses des entreprises qui appliqueraient cette dérogation serait réputé mixte.

Exemple :

Un organisme dont l'objet est de promouvoir des produits agricoles qui est financé par une taxe et par les rémunérations perçues en contrepartie de prestations individualisées, pourrait déduire, s'il retient cette modalité, la TVA afférente à toutes ses dépenses en fonction d'une clef de répartition unique quelles que soient la nature et l'affectation de ses dépenses.

96. Cette autorisation qui peut être sollicitée par simple demande sur papier libre auprès de la direction des services fiscaux dont relève l'entreprise, s'applique pendant une année civile entière. Elle est renouvelée par tacite reconduction sauf dénonciation par le contribuable ou par l'administration avant le 31 décembre de l'année considérée.

La clef de répartition doit être adaptée à la situation de l'entreprise (cf. n° 91) ce qui signifie que l'autorisation sera refusée dans les situations où la demande du redevable compromet les intérêts du Trésor.

97. Cette autorisation ne peut pas faire échec ni à la constitution de secteurs distincts car celle-ci est de droit lorsque l'entreprise exerce plusieurs activités soumises à des dispositions différentes en matière de TVA, ni aux autres règles habituelles applicables à la quote part de la TVA potentiellement déductible qui résulte de la clef de répartition commune.

CHAPITRE 2

CONSEQUENCES D'UN CHANGEMENT DANS L'AFFECTATION
DES IMMOBILISATIONS

98. Pour les dépenses mixtes autres que des immobilisations, la clef de répartition déterminée par l'entreprise lors de l'imposition ne fait pas en principe l'objet de régularisation ultérieure. En revanche, la clef de répartition utilisée par l'entreprise pour l'acquisition d'immobilisations peut donner lieu à une régularisation de la déduction initiale lorsque l'utilisation des biens a évolué de façon substantielle.

SECTION 1

Les principes

99. Le redevable doit lors de l'acquisition d'une immobilisation « mixte » évaluer l'utilisation du bien en fonction d'un critère déterminé sous sa propre responsabilité (cf. ci-dessus).

100. Afin de tenir compte des variations dans l'utilisation de ce bien d'investissement, les paragraphes 2 et 3 de l'article 207 bis de l'annexe II au code général des impôts indiquent les corrections à apporter à la déduction initiale.

101. Elles se traduisent soit par une déduction complémentaire soit par un reversement de la taxe déductible au titre de l'année au cours de laquelle l'augmentation ou la diminution a été constatée.

102. Lors de l'acquisition du bien ou plus généralement lorsque le droit à déduction afférent à ce bien prend naissance, la proportion à retenir est celle propre à l'année civile en cours.

ANNEXE N° 4 (suite)

103. Les corrections éventuelles à apporter ne sont à effectuer :

- d'une part que dans un certain délai calculé à partir de la date à laquelle le droit à déduction a pris naissance (dix ans pour les immeubles, cinq ans pour les autres biens constituant des immobilisations) ;

- d'autre part, que si la proportion de l'utilisation de l'immobilisation à des opérations situées dans le champ d'application de la TVA comprise dans cette période est inférieure ou supérieure de plus de vingt points par rapport à la proportion initiale.

104. Si l'entreprise a correctement déterminé sa clef de répartition initiale, les cas de régularisation devraient donc être exceptionnels et ne provenir que d'un changement important dans l'organisation ou l'activité de l'entreprise.

105. Le point de départ du délai de variation dans la proportion de l'utilisation du bien pour des opérations placées hors du champ et dans le champ d'application de la TVA, ainsi que la computation de ce délai, sont en tout point similaires à ceux prévus pour les délais de régularisation en cas de variation du pourcentage de déduction des articles 210 et 215 de l'annexe II au code général des impôts.

Il y a donc lieu de se reporter sur ces points aux commentaires figurant à ce sujet dans la documentation administrative 3 D-1411 paragraphes 30 à 37 inclus (mise à jour au 1/5/90).

106. Les variations dans la proportion de l'utilisation de ce bien mixte sont indépendantes des régularisations par ailleurs exigibles en application des articles 210, 211 et 215 de l'annexe II au code général des impôts pour la partie de la TVA grevant le bien qui est déductible.

107. Pour l'application des régularisations exigibles au titre des activités situées dans le champ d'application de la TVA, la taxe déductible qui doit être corrigée est celle qui résulte en tout état de cause du principe de l'affectation, c'est-à-dire la taxe obtenue après le calcul de la proportion visée à l'article 207 bis de l'annexe II au code général des impôts.

108. Il est précisé que la régularisation est liée à l'utilisation effective des biens et non à la variation du montant des recettes retirées d'opérations placées hors du champ d'application de la TVA (ex : ce n'est pas la variation du montant des dividendes qu'il faut prendre en considération mais la variation dans l'utilisation des immobilisations mixtes pour les besoins de cette activité) sauf si le redevable a retenu une clef de répartition « économique » (cf. n° 93).

109. Enfin, il est souligné que lorsque l'entreprise a choisi d'utiliser une clef de répartition commune à l'ensemble de ses dépenses mixtes (cf. n° 90) ou à l'ensemble de ses dépenses (cf. n° 95) c'est une variation de plus de vingt points de cette clef de répartition qui déclenche la régularisation de la TVA afférente aux immobilisations.

La nouvelle clef de répartition qui résulte de la variation de plus de vingt points s'applique bien évidemment pour l'année ou les années concernées lorsqu'elle est commune ⁽¹⁾ à l'ensemble des dépenses, qu'il s'agisse d'immobilisations ou d'autres biens et des services.

110. Exemple 3 :

Dans l'exemple n° 2, l'entreprise a déterminé une clef de répartition commune de 4/5e soit 80 % à partir de la surface utilisée pour les opérations taxables. Ce n'est que si cette clef de répartition passe par exemple en dessous de 60 % que les droits à déduction devront être régularisés.

ANNEXE N° 4 (suite)

SECTION 2

Conséquences d'une diminution dans la proportion de plus de vingt points

SOUS-SECTION 1

Principe général

111. Lorsque la proportion définie au n° 86, au n° 90, au n° 93, ou au n° 95 diminue de plus de vingt centièmes dans le délai de dix ans ou cinq ans le redevable doit procéder au reversement d'une fraction de la taxe qu'il a initialement déduite.

Le reversement est égal au dixième ou au cinquième de la différence entre le montant de la taxe initialement déduite et le montant de la taxe déduite au titre de l'année au cours de laquelle la diminution a été constatée (cf. 2 a de l'article 207 bis de l'annexe II au CGI).

Chaque année il convient donc de s'assurer que l'utilisation du bien n'a pas varié de plus de vingt points par rapport à la clef de répartition d'origine.

112. Exemple 4 :

- Acquisition d'un ordinateur en l'année N (TVA : 18 600 F) par une société commerciale qui l'utilise pour 70 % de son temps à sa gestion commerciale et pour 30 % pour gérer le portefeuille d'actions et d'autres opérations situées hors du champ d'application de la TVA.

- Déduction en année N : $18\,600 \times 70\% = 13\,020$ F

- L'année N+1 l'ordinateur n'est utilisé pour des activités situées dans le champ d'application de la TVA que pour 40 % (au lieu de 70 %) du temps.

La correction doit être effectuée, dès lors que la variation de la proportion de l'utilisation du bien pour des opérations situées dans le champ d'application a diminué de plus de vingt points.

- Montant de la correction à pratiquer au titre de l'année N + 1 :

$(18\,600 \times 70\% - 18\,600 \times 40\%) \times 1/5 = 1\,116$ F

Dès lors que le redevable n'effectue que des opérations imposables ouvrant droit à déduction pour ses activités situées dans le champ d'application de la taxe, il doit procéder au reversement de l'intégralité de la correction, soit 1 116 F.

- L'année N+2 :

- si l'ordinateur est utilisé comme l'année N+1 à concurrence de 40 % pour l'activité commerciale l'entreprise doit procéder à une régularisation de 1 116 F ;

- si l'ordinateur est utilisé à concurrence de 50 % par exemple aucune régularisation n'est exigée puisque l'écart de variation par rapport à la proportion d'origine n'excède pas vingt points..

SOUS-SECTION 2

Cas d'un assujetti partiel qui dans ses activités assujetties ne réalise pas que des opérations ouvrant droit à déduction

113. Il s'agit des redevables partiels qui réalisent, dans le champ d'application de la TVA, des activités comprenant des opérations imposées à la taxe et des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction.

114. Le redevable partiel détermine sa proportion selon les règles décrites aux n°s 86 et suivants puis il applique à la taxe déductible ressortant de cette proportion le prorata de déduction (CGI, ann. II, art. 212) relatif aux activités situées dans le champ (cf. n° 127 et s.).

ANNEXE N° 4 (suite)

115. Exemple 5 :

* Acquisition l'année N d'un immeuble (TVA : 100 000 F) affecté à des opérations situées dans le champ d'application de la TVA pour 60 %.

Le redevable applique par ailleurs au titre de l'année N un prorata de déduction de 80 % pour ses opérations placées dans le champ d'application de la TVA.

- Déduction en année N : $100\,000 \times (60/100) \times (80/100) = 48\,000$ F

116. Lorsque la proportion relative à l'affectation diminue de plus de vingt centièmes dans le délai de dix ans s'agissant d'un immeuble, cinq ans s'il s'agit d'une immobilisation autre, le redevable partiel doit procéder au reversement d'une fraction de la quote-part de la taxe qu'il a pu déduire lors de l'ouverture du droit à déduction.

Ce reversement est égal au dixième ou au cinquième de la différence entre le montant de la taxe initialement déductible en application des dispositions des articles 212 et suivants de l'annexe II au code général des impôts (prorata) et le montant de la taxe déductible selon les mêmes règles au titre de l'année au cours de laquelle la diminution a été constatée;

117. Exemple 6 :

* Dans l'exemple 5, l'année N + 1, l'affectation aux opérations situées dans le champ d'application varie pour passer à 30 % au lieu de 60 %.

Base de calcul du reversement :

$1/10e [(TVA \text{ « déductible » compte tenu de la proportion de l'année N})$
 $- (TVA \text{ « déductible » compte tenu de la nouvelle proportion})]$, ce qui donne :

$1/10e [(100\,000 \times 60\%) - (100\,000 \times 30\%)]$

soit $1/10e (30\,000) = 3\,000$

Compte tenu du fait que le redevable a un pourcentage de déduction de 80 % inchangé en N + 1 par rapport à l'année N, le reversement est en définitive égal à $3\,000 \times 80\% = 2\,400$ F (application des dispositions combinées des articles 207 bis-2 et 212 de l'annexe II au CGI).

Cela étant, si la clef de répartition a été correctement choisie, les cas de régularisation devraient être exceptionnels.

118. D'autre part, le redevable devra procéder aux régularisations consécutives aux variations de prorata prévues conformément aux dispositions de l'article 215 de l'annexe II au code général des impôts. Ces régularisations sont calculées normalement à partir de la TVA initialement déduite, c'est-à-dire après application de la proportion d'affectation.

Un exemple d'application est fourni en annexe 1.

Cas particulier :

119. - Cas où la proportion initiale d'utilisation du bien d'investissement pour des opérations imposables est égale à 100 l'année N :

Le redevable doit conjointement procéder à la correction de la taxe qu'il a déduite initialement selon les modalités décrites ci-dessus aux n°s 111 et suivants si la proportion dans l'utilisation du bien pour des opérations imposables diminue de plus de vingt points (ex. : passage de 100 % à 75 %).

SECTION 3

Conséquences d'une augmentation dans la proportion de plus de vingt points

120. Lorsque la proportion (cf. n°s 86, 90 ou 95) dans l'affectation du bien d'investissement augmente de plus de vingt centièmes dans le délai de dix ans ou cinq ans défini à l'article 207 bis de l'annexe II au code général des impôts, le redevable bénéficie d'un droit à déduction complémentaire.

ANNEXE N° 4 (suite)

Ce droit à déduction complémentaire est égal au dixième ou au cinquième de la différence entre le montant de la taxe déductible au titre de l'année au cours de laquelle l'augmentation a été constatée et le montant de la taxe initialement déductible (cf. annexe 1).

Cas particulier :

121. - Cas où le bien d'investissement est affecté dès l'année N à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA.

Aucun droit à déduction n'est accordé au titre de la taxe qui a grevé ce bien lorsque celui-ci est affecté ultérieurement à la fois à des opérations situées dans le champ d'application et à des opérations situées hors du champ, dès lors qu'il était initialement utilisé exclusivement pour des opérations placées hors du champ d'application de la TVA et qu'il n'y a donc pas eu naissance du droit à déduction (arrêt de la CJCE, 11/7/1991 aff. C97/90, Lennartz, cf. n° 170).

SECTION 4

Cas d'un bien dont l'utilisation n'est plus mixte

122. Dans l'hypothèse où un bien d'investissement meuble ou immeuble, originairement utilisé de manière mixte, est affecté, de manière définitive, à des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, sa situation au regard des droits à déduction pratiqués initialement doit être corrigée. Cette correction s'effectue selon les mêmes modalités que celles décrites ci-dessus en cas de variation dans la proportion de l'utilisation du bien d'investissement mixte (n°s 99 et s.).

123. En revanche, lorsque ce bien mixte est affecté de manière définitive à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA, il y a lieu de se reporter aux cas d'imposition des livraisons à soi-même des biens décrits au n° 182.

SECTION 5

Obligations des assujettis partiels

124. Conformément à l'article 207 bis nouveau de l'annexe II au code général des impôts, la régularisation consécutive à une variation de la proportion de l'utilisation des immobilisations (reversement) doit être accomplie avant le 25 avril de l'année suivante.

La déduction complémentaire qui peut à l'inverse être constatée s'effectue également avant le 25 avril de l'année suivante.

125. L'assujetti partiel à la TVA doit comptabiliser pour l'application des droits à déduction de la TVA dans des comptes distincts les opérations situées hors du champ d'application de la TVA et les opérations placées dans le champ d'application de la taxe.

Cette obligation est remplie dès lors que la comptabilité tenue par le redevable de la TVA l'est de manière suffisamment précise pour que le suivi de la proportion d'utilisation des biens et services mixtes soit possible;

Il n'est en revanche pas exigé qu'il y ait deux comptabilités distinctes.

126. Cette obligation ne doit pas être confondue avec celle par ailleurs exigée pour l'application des dispositions de l'article 213 de l'annexe II au code général des impôts en cas de constitution de secteurs distincts des activités placées dans le champ d'application de la TVA.

En effet, l'obligation imposée au 6 de l'article 207 bis de la même annexe n'est pas liée à la constatation de secteurs distincts pour les opérations placées dans le champ d'application de la TVA - mais à la nécessité d'assurer le suivi de la proportion d'utilisation des biens et des services pour les opérations placées hors et dans le champ d'application de la taxe.

ANNEXE N° 4 (suite)

TITRE 2
REGLES APPLICABLES AUX ASSUJETTIS QUI NE REALISENT PAS EXCLUSIVEMENT DES OPERATIONS
OUVRANT DROIT A DEDUCTION

127. Les règles de droit à déduction applicables aux activités situées dans le champ d'application de la TVA ne sont en principe pas modifiées. Tel est le cas notamment des règles relatives aux secteurs distincts d'activités (CGI, ann. II, art. 213) et aux biens autres que les immobilisations et aux services (CGI, ann. II, art. 219).

Il est rappelé que la TVA afférente aux biens constituant des immobilisations, utilisés pour des activités situées dans le champ d'application, qui n'ouvrent pas, toutes, droit à déduction, est déductible en fonction du pourcentage général de déduction, sous réserve de la constitution de secteurs distincts. En effet, conformément à l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts, dans son ancienne, comme dans sa nouvelle rédaction (cf. n° 128), la taxe déductible, après application le cas échéant du principe de l'affectation (cf. n° 79 et s.), doit être calculée d'après le pourcentage de déduction du redevable.

Ce principe n'est pas contraire à la décision du Conseil d'Etat (arrêt n° 8070 du 21/2/1979, société Socofrein), qui a confirmé que la taxe afférente à un immeuble à usage d'habitation donné en location par une entreprise redevable de la TVA n'était pas déductible, en application des dispositions de l'article 271 du code général des impôts. En effet, dans cette situation, il y a lieu d'exiger conformément aux dispositions de l'article 213 de l'annexe II à ce même code, elles-mêmes fondées sur celles de l'article 271 du code général des impôts, la constitution d'un secteur distinct d'activité (cf. DB 3 D-1622 n° 7).

En d'autres termes :

- si l'entreprise exerce des activités distinctes au sens de l'article 213 de l'annexe II au code général des impôts (cf. DB 3 D-1622 n°s 3 et s.), les biens d'investissements doivent être affectés à chacune des activités ; seule la taxe afférente aux biens à usage mixte est déductible en fonction de la règle du prorata ;

- si l'entreprise exerce une activité unique, la TVA afférente aux biens d'investissements utilisés pour cette activité est déduite en fonction du pourcentage général de déduction de cette activité.

128. L'article 212 de l'annexe II au code général des impôts qui fixait les règles de calcul du pourcentage de déduction a été modifié par le décret n° 94-452 du 3 juin 1994. En effet, afin de tenir compte de la décision de la Cour de justice des Communautés européennes (aff. C333/91 SATAM), il est désormais fait référence à la notion de chiffre d'affaires et non plus à celle de recettes.

129. Le prorata ne peut donc plus être utilisé que pour les opérations situées dans le champ d'application de la TVA. Toutefois, comme par le passé, les subventions qui ne sont pas directement liées au prix des opérations soumises à la TVA, doivent être mentionnées au dénominateur du pourcentage de déduction.

130. Par ailleurs, l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts est désormais rédigé en des termes quasi identiques à ceux de l'article 19 § 1 et 2 de la sixième directive. Certaines dispositions qui étaient auparavant contenues dans la documentation administrative sont expressément visées à l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts.

Tel est le cas notamment :

Ø de la règle selon laquelle le rapport fixé en pourcentage est arrondi à un chiffre qui ne dépasse pas l'unité supérieure ;

Ø de la non prise en compte pour le calcul du prorata des cessions de biens d'investissement et des opérations accessoires immobilières et financières.

Ces dispositions appellent les précisions suivantes.

ANNEXE N° 4 (suite)

CHAPITRE PREMIER
LE CALCUL DU POURCENTAGE DE DEDUCTION

SECTION 1

Nature des sommes à prendre en compte

131. Pour le calcul du prorata, il convient désormais de prendre en compte le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année considérée.

Il s'agit de l'ensemble des opérations situées dans le champ d'application de la TVA.

Ces opérations doivent être prises en compte au moment où intervient l'exigibilité définie à l'article 269-2 du code général des impôts.

Les opérations exonérées doivent être prises en compte à la date où l'exigibilité serait intervenue si ces opérations avaient été soumises à la TVA.

Les sommes sont à retenir pour leur montant incluant tous droits et taxes, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée.

Enfin, les redevables qui sont imposables à la TVA sur une assiette particulière retiennent le chiffre d'affaires réalisé et non pas la seule base d'imposition à la taxe pour le calcul du prorata. Il s'agit des personnes désignées aux articles 231 et 232 de l'annexe II au code général des impôts (marchands de biens, promoteurs, agences de voyages, négociants en biens d'occasion, négociants en oeuvres d'art originales).

SECTION 2

Sommes à inscrire au numérateur du rapport

132. Les sommes à retenir au numérateur du rapport sont celles afférentes au chiffre d'affaires qui résulte des opérations ouvrant droit à déduction, c'est-à-dire :

- les opérations soumises à la TVA, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ;

- certaines opérations situées dans le champ d'application de la TVA qui bien que non effectivement imposées à la TVA, ouvrent droit à déduction en application des dispositions de l'article 271 V et VI du code général des impôts (cf. DB 3 D-1611 n° 3 et 3 L-551) ;

Il s'agit essentiellement des opérations réalisées dans le cadre du commerce extérieur ou intracommunautaire (exemple : exportations et livraisons assimilées, livraisons intracommunautaires, etc...) ou en suspension de la taxe.

- les opérations d'entremise réalisées par les dépositaires de presse inscrits en qualité de mandataire au conseil supérieur des messageries de presse (art. 298 undecies du CGI) ;

- les opérations réalisées par les organisateurs et les intermédiaires qui participent à l'organisation des jeux de la société « la Française des jeux » ;

- les ventes faites par les entreprises de déchets neufs d'industrie provenant de leurs propres fabrications ;

- les prestations de services à soi-même et les livraisons à soi-même de biens autres que les immobilisations, taxables (cf. infra).

ANNEXE N° 4 (suite)

SECTION 3

Sommes à inscrire au dénominateur du rapport

133. Il s'agit de l'ensemble du chiffre d'affaires annuel de l'entreprise afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu'aux opérations placées dans le champ d'application de la TVA qui n'ouvrent pas droit à déduction et l'ensemble des subventions, y compris celles qui ne sont pas directement liées au prix de ces opérations (voir précision ci-après).

Cela concerne donc notamment, outre le montant du chiffre d'affaires à porter au numérateur (cf. n° 132 ci-dessus) :

- les sommes non soumises à la TVA qui n'ouvrent pas droit à déduction, perçues en contrepartie de la réalisation d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA. Ainsi, par exemple, les sommes provenant des opérations exonérées en application des dispositions des articles 261, 261 A, 261 B, 261 C, 261 D et 261 E (1°) du code général des impôts ;

- les recettes exonérées de la TVA perçues par les organisateurs de réunions sportives et qui entrent dans le champ d'application de l'impôt sur les spectacles, jeux et divertissements prévu à l'article 1559 du code général des impôts ;

- les sommes se rapportant aux opérations réalisées hors de France n'ouvrant pas droit à déduction ;

134. - les sommes qui pour l'Etat, les collectivités locales et les établissements publics présentent le caractère de virements financiers internes. Il s'agit des sommes en provenance du budget général et qui sont affectées au budget de l'activité imposable.

Toutefois, il est admis que les virements financiers internes soient soumis volontairement à la TVA par les organismes (services de l'Etat, collectivités locales, établissements publics) redevables de la taxe qui le demandent par écrit au service des impôts auprès duquel ils déposent leurs déclarations de TVA. Dans cette situation, en contrepartie de cette imposition à la TVA à laquelle ils s'engagent expressément, ces redevables inscrivent ces sommes aux deux termes du rapport de déduction (cf. n° 153).

135. Par ailleurs, il est signalé que le décret n° 94-452 du 3 juin 1994 a abrogé l'article 201 septies de l'annexe II au code général des impôts. Cet article permettait aux collectivités locales qui optent pour l'assujettissement à la TVA des services visés à l'article 260 A du code général des impôts (eau, assainissement, abattoirs publics, marché d'intérêt national, enlèvement et traitement des ordures) de ne pas inscrire au dénominateur du prorata pendant une période de cinq ans les virements financiers internes.

Désormais, les collectivités qui exercent l'option ouverte par l'article 260 A du code général des impôts doivent appliquer aux virements internes les règles décrites ci-dessus (n° 134).

SECTION 4.

Sommes à exclure du rapport

136. Deux catégories de sommes sont désormais exclues du rapport qui détermine le pourcentage de déduction :

- celles qui se rapportent à des opérations situées hors du champ d'application de la taxe ;
- celles qui sont exclues par une disposition expresse légale ou réglementaire du calcul de ce rapport.

Cette distinction est importante.

137. Les recettes se rapportant à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA sont certes sans influence pour le calcul du pourcentage de déduction mais les dépenses utilisées pour les besoins de ces activités n'ouvrent pas droit à déduction (cf. n° 74 et s.).

138. En revanche, les sommes explicitement exclues du rapport de déduction n'influencent pas le droit à déduction.

139. 0 les recettes se rapportant à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA

ANNEXE N° 4 (suite)

Il s'agit de toutes les sommes afférentes à des opérations non assujetties telles que :

- * les indemnités non imposables et notamment celles reçues en réparation de dommages consécutifs à des sinistres (cf. n° 28) ;
- * les recettes financières qui ne sont pas la contrepartie d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA (cf. n° 71) ;
- * les sommes finançant les activités des personnes morales de droit public placées hors du champ d'application de la TVA ;
- * les taxes parafiscales ou autres impôts perçus pour financer tout ou partie de l'activité de leurs bénéficiaires.

Toutefois, pour l'Etat, les collectivités locales et les établissements publics et conformément à la nouvelle rédaction de l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts, ces recettes perdent leur qualification lorsqu'elles sont par la suite prélevées du budget général de l'organisme pour financer des activités imposées à la TVA qui ont été érigées en secteurs distincts d'activités. Elles constituent alors des virements financiers internes.

Exemple : les taxes perçues en addition à la taxe professionnelle pour frais de chambres de commerce et d'industrie affectées au budget général de la CCI et reversées sous forme de virement interne à un secteur imposé à la TVA (ex : services portuaires).

* le cas particulier des subventions (ou abandons de créances) non imposables est examiné aux n°s 141 et suivants.

Enfin, il est souligné que les dépenses utilisées pour les besoins d'opérations placées hors du champ d'application de la TVA n'ouvrent pas droit à déduction. Ainsi, par exemple, la taxe afférente à une prestation de conseil effectuée pour une opération située hors du champ d'application n'ouvre pas droit à déduction (cf. arrêts CJCE du 20/6/91 - Polysar, aff. C60/93 et CE du 18/3/94 - société SATAM).

140. \otimes les sommes afférentes à des opérations situées dans le champ d'application mais expressément exclues du calcul du pourcentage de déduction

Il ne doit pas être tenu compte des sommes correspondant :

- * aux livraisons à soi-même de biens immobilisés imposées à la TVA ;
- * aux cessions de biens d'investissement corporels ou incorporels, que ces cessions soient imposées ou exonérées de la TVA ; cette disposition est désormais mentionnée à l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts ;
- * aux différents encaissements non soumis à la TVA perçus par un intermédiaire qui relève des dispositions de l'article 267-II-2° du code général des impôts ;
- * aux encaissements de sommes perçues pour le compte d'un tiers pour lui être reversées, ou perçues d'un tiers pour être réparties intégralement à d'autres personnes dans le cadre d'un mandat (cf. DB 3 D-1611 n° 5) ;
- * aux pourboires versés au personnel et exonérés en application de la décision ministérielle du 29 septembre 1976 (entreprises du secteur de l'hôtellerie et de la restauration,....) ;
- * au produit des opérations immobilières et financières exonérées de la TVA, et présentant un caractère accessoire par rapport à l'activité principale de l'entreprise, à la condition que ce produit représente au total 5 % au plus du montant total du chiffre d'affaires total toutes taxes comprises du redévisible (cf. ci-après n° 155) ;
- * aux subventions d'équipement (cf. n° 150) ;

ANNEXE N° 4 (suite)

- au montant des remises allouées aux débiteurs de tabac, au titre de la vente du tabac, des timbres et vignettes ;
- au montant de la taxe sur les conventions d'assurances que les sociétés ou compagnies d'assurances ou autres assureurs versent au Trésor dès lors qu'elle constitue un droit d'enregistrement à la charge des bénéficiaires des conventions en cause (cf. DB 3 D-1611 n° 2) ;
- au montant des droits qui reviennent aux auteurs et sur lesquels les éditeurs, producteurs ou sociétés de perception et de répartition de droits acquittent la TVA par retenue, pour le calcul du pourcentage de déduction de ces éditeurs, producteurs ou sociétés de perception (cf. BOI 3 A-2-92).

NOTA : il est précisé que pour le calcul du pourcentage de déduction, le montant des prestations de services que sont amenées à se rendre les entreprises établies en France et leurs établissements juridiquement non indépendants situés à l'étranger ne doit pas être retenu.

S'agissant de prestations de services internes rendues au sein de la même entité juridique, il n'y a pas en effet lieu de considérer que les sommes correspondent à la contrepartie de prestations de services effectuées par un assujetti agissant en tant que tel.

SECTION 5

Cas particuliers

A. LES SUBVENTIONS

I. Principe : les subventions non imposables doivent figurer au dénominateur du prorata

Pour le calcul des droits à déduction il convient d'appliquer les règles suivantes :

141. • si la subvention est imposable parce qu'elle rémunère un service ou une vente taxable (cf. n° 30), elle doit figurer aux deux termes du prorata ;
142. • si la subvention complète directement le prix d'une opération située dans le champ d'application de la TVA, elle doit figurer aux deux termes du prorata si elle complète le prix d'opérations ouvrant droit à déduction (cf. § a. du 1 du nouvel article 212 de l'annexe II au CGI). Elle doit être inscrite au seul dénominateur du prorata si elle complète le prix d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction ;
143. • si la subvention finance des opérations situées hors du champ d'application de la TVA, elle ne doit pas être inscrite au dénominateur du prorata (exemple : subventions ou crédits budgétaires finançant une activité de service public non assujettie érigée en secteur distinct d'activité) ;

Les conséquences au regard de l'exercice du droit à déduction de la taxe grevant les dépenses nécessitées par ces opérations situées hors du champ d'application de la TVA sont celles exposées aux n°s 79 et suivants.

144. • si la subvention n'est pas imposable et qu'elle est utilisée pour financer des dépenses relatives à des opérations situées dans le champ d'application, son montant doit être inscrit au dénominateur du prorata. Cette règle est désormais expressément mentionnée au § b du I de l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts.

Elle s'applique donc sauf exception à toutes les subventions qui ne constituent pas la rémunération directe d'un service ou d'une vente ou qui ne constituent pas un complément de prix.

ANNEXE N° 4 (suite)

II. Cas particuliers

1. Les subventions globales

145. * lorsqu'une subvention est versée globalement pour les besoins d'opérations hors du champ et dans le champ d'application de la TVA, le bénéficiaire doit la ventiler et l'affecter en fonction du besoin de financement des différentes opérations.

Le besoin de financement est égal à la différence entre le montant des dépenses rattachées à chaque catégorie d'opérations (dépenses affectées en totalité à ces opérations majorées le cas échéant d'une quote-part des dépenses communes) et le montant des recettes provenant de ces opérations.

La part de la subvention affectée à l'activité placée hors du champ d'application est calculée comme suit :

$$\text{Subvention effectivement perçue} \times \frac{\text{besoin de financement de l'activité hors champ}}{\text{besoin de financement total}}$$

146. * lorsque la subvention est versée globalement pour des activités placées dans le champ d'application de la TVA qui ont été érigées en secteurs distincts (CGI, ann. II, art. 213), son montant doit également être ventilé et affecté en fonction du besoin de financement des opérations de chacun des secteurs constitués. L'affectation s'effectue selon la clef de répartition suivante :

$$\text{Subvention effectivement perçue} \times \frac{\text{besoin de financement du secteur concerné}}{\text{besoin de financement total de l'ensemble des activités situées dans le champ d'application de la TVA}}$$

2. Les subventions exceptionnelles

147. * les subventions non imposables à caractère exceptionnel peuvent ne pas être inscrites au dénominateur du rapport de déduction

- Principes

Par exception à la règle exposée ci-dessus (cf. n° 144) il est admis que les subventions non imposables à caractère exceptionnel ne soient pas inscrites au dénominateur du prorata.

148. Mais cette notion de subvention exceptionnelle appréciée bien entendu chez le bénéficiaire doit être interprétée strictement : il doit s'agir d'une aide non répétitive, destinée à financer une dépense précise ou à soutenir une opération particulière et dont le montant ne peut être qu'accessoire au regard des recettes normales de l'entreprise.

Ainsi il est admis que les subventions et aides suivantes présentent un caractère exceptionnel :

- * aides accordées dans le cadre de restructurations industrielles ;
- * aides à la décentralisation des entreprises ;
- * abandon de créance consenti à titre exceptionnel à une entreprise en difficulté par une société appartenant au même groupe ou par un établissement financier ;
- * aide exceptionnelle au redressement des entreprises d'exploitation cinématographique en difficulté instituée par le décret n° 89-262 du 26 avril 1989 ;
- * aides accordées aux quotidiens d'information politique, instituées par les décrets n° 86-616 du 12 mars 1986 et n° 89-529 du 28 juillet 1989 ;

ANNEXE N° 4 (suite)

- aides à l'emploi, notamment aides forfaitaires accordées par l'Etat à un employeur signataire d'un contrat emploi-formation ou emploi-adaptation (cf. rép. min. Proveux, JO AN du 17 mars 1986 p. 1063), aides versées dans le cadre d'une convention d'aménagement du temps de travail et de la modernisation ou aides à la création d'emplois d'initiative locale (BOI 3 D-7-90) ;

- primes à l'aménagement du territoire et aides octroyées dans le cadre de contrats plan Etat région ;

- subventions versées par les agences de bassin aux entreprises qui réalisent des ouvrages pour lutter contre la pollution ;

- aides à caractère forfaitaire reçues à titre exceptionnel par les entreprises pour le développement de la recherche ou de l'innovation, notamment les abandons d'avances qui, lors de leur octroi, étaient remboursables en cas de succès.

Cette liste est susceptible d'être complétée en fonction des décisions nouvelles.

En cas d'hésitations ou de difficultés rencontrées sur cette question, les services sont invités à se rapprocher du service de la législation fiscale (sous-direction D, bureau D1).

149. NOTA : le régime de TVA des opérations d'aménagement de zones défini à la suite de l'arrêt du Conseil d'Etat du 7 mai 1986 TERRABATIR est commenté dans une instruction du 8 novembre 1988 (BOI 8 A-7-88).

Les principes d'imposition qui y sont précisés ne sont pas modifiés par la présente instruction. Il est notamment rappelé que les sommes reçues pour l'aménagement ou le lotissement au titre d'une opération d'aménagement doivent, quelle que soit leur nature, être imposées à la TVA.

3. Les subventions d'équipement

Compte tenu de leur nature, ces subventions ne présentent pas un caractère exceptionnel même si elles sont accordées dans le cadre des aides mentionnées ci-dessus. Mais elles sont soumises à un régime particulier qui appelle les précisions suivantes.

150. • la notion de subvention d'équipement

Il s'agit de subventions non imposables qui sont, au moment de leur versement, allouées pour le financement d'un bien d'investissement déterminé.

Le caractère de subvention d'équipement est donc déterminé par la partie versante. Une subvention qui serait utilisée a posteriori par le bénéficiaire pour acquérir une immobilisation ne peut pas être assimilée à une subvention d'équipement.

En outre, la subvention doit être affectée directement à l'acquisition d'une immobilisation.

Ne sont pas considérés comme des subventions d'équipement les versements destinés à financer des remboursements d'emprunts contractés pour l'acquisition d'une immobilisation ou à couvrir les charges d'amortissement de celles-ci. En effet, ce type de versement doit être traité conformément aux principes exposés au n° 144.

Une subvention d'équipement ne doit bien entendu pas être versée à raison d'une opération imposable à la TVA :

- soit parce qu'elle constituerait la contrepartie directe d'un service rendu. (cf. CE 26/7/78 - association sportive automobile de Magny-Cours) ;

- soit parce qu'elle constituerait le complément de prix d'une opération imposable.

151. • les règles applicables aux subventions d'équipement

La taxe afférente aux investissements financés par la subvention peut être en effet déduite dans les conditions habituelles lorsque le redevable intègre dans le prix de ses opérations les dotations aux amortissements des biens financés en totalité ou partiellement par cette subvention.

ANNEXE N° 4 (suite)

S'il s'avère que la condition de répercussion des amortissements de ces biens dans les prix n'est pas respectée, la TVA afférente à ces mêmes biens ne pourrait pas être déduite pour la quote-part du montant financée par la subvention d'équipement.

Exemple :

Un bien d'investissement dont le prix d'achat est de 1 186 000 F (TTC), TVA : 186 000 F, est financé pour partie (20 %) par une subvention d'équipement d'un montant de 237 200 F.

Le redevable n'a pas répercuté dans le prix de ses opérations taxables la part de l'amortissement du bien qui correspond à la partie financée par la subvention d'équipement. En conséquence, la taxe grevant le bien (186 000 F) ne pourra être déduite qu'à hauteur de : $186\ 000\ \text{F} \times 80\ \% = 148\ 800\ \text{F}$.

Le redevable applique le cas échéant et dans les conditions habituelles le pourcentage de déduction de l'entreprise à la taxe ainsi calculée.

4. Les virements internes

152. * principes

Les virements financiers internes, c'est-à-dire les mouvements de crédits qu'une collectivité locale ou un établissement public effectue entre les budgets de ses différents services, notamment pour équilibrer certains de ceux-ci, sont en principe non imposables à la TVA même s'ils sont reçus par un service dont l'activité est taxable (cf. supra n° 43, remarque 2). Ces virements internes doivent être inscrits au dénominateur du prorata de déduction (cf. art. 212 nouveau de l'annexe II au CGI).

... Exemples :

- Virement financier effectué par une commune en provenance de son budget général pour équilibrer le compte de transport public de voyageurs ou la location d'immeubles aménagés ;
- Virement financier effectué par une université en provenance de son secteur non imposable d'enseignement au profit de son secteur imposable de recherche.

153. * Solution pratique

Il est admis que les virements financiers internes soient soumis volontairement à la TVA par les organismes redevables de la taxe (collectivité locale ou établissement public) qui le demandent. Dans cette situation, en contrepartie de l'imposition à la TVA, à laquelle ils s'engagent, ils exercent leurs droits à déduction sans limitation. Cette solution s'applique dans les mêmes conditions aux subventions non imposables versées entre une collectivité locale et un de ses établissements publics (ex. : versement d'une subvention entre une collectivité, une autorité organisatrice du réseau de transport et sa régie personnalisée, cf. BOI 3 D-1-85).

Les redevables (collectivité locale, établissement public) qui souhaitent bénéficier de cette solution doivent en faire par écrit la demande au service des impôts auprès duquel ils déposent leurs déclarations de TVA. Cette demande doit mentionner la date d'effet de l'engagement qui vaut pour une période de dix ans à compter de cette date.

Si ultérieurement, il apparaissait qu'un redevable n'a pas respecté son engagement, il conviendrait alors d'effectuer les éventuels rappels résultant de l'inscription de la subvention ou du virement au dénominateur du rapport de déduction de l'année de leur versement.

ANNEXE N° 4 (suite)

B. LES PRODUITS FINANCIERS EXONERES DE TVA

I. Les produits financiers perçus par les redevables autres que les établissements de crédits, les établissements financiers et les établissements assimilés

154. Les produits financiers, intérêts des prêts ou placements et autres sommes reçus au titre d'une activité financière exonérée de TVA en application des dispositions de l'article 261 C du code général des impôts doivent en principe être inscrits au dénominateur du rapport défini à l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts.

155. Toutefois, il est fait abstraction pour le calcul du pourcentage de déduction du produit des opérations immobilières et financières exonérées de la TVA et présentant un caractère accessoire par rapport à l'activité principale de l'entreprise, à la condition que ce produit représente au total 5% au plus du montant du chiffre d'affaires total, toutes taxes comprises du redevable (CGI, ann. II, art. 212).

Cette règle appelle les précisions suivantes (pour les opérations immobilières, cf. n° 168).

156. - l'exclusion des produits financiers pour le calcul du pourcentage de déduction est subordonnée à certaines conditions

L'article 212 de l'annexe II au code général des impôts pose deux conditions cumulatives :

157. • un critère qualitatif : il faut que les opérations financières présentent un caractère accessoire par rapport à l'activité principale de l'entreprise, c'est-à-dire que la perception de produits financiers résulte de la gestion de sa trésorerie.

Lorsqu'il apparaît en revanche que la perception de produits financiers exonérés de TVA est inhérente à l'objet même de l'activité du redevable, et qu'elle en constitue le prolongement, il ne peut plus être considéré que cette activité est accessoire.

Ainsi, il a été jugé que les opérations de placement effectuées pour son compte par un gérant d'immeubles et syndic de copropriété avec les sommes encaissées des locataires et copropriétaires sont inhérentes à l'objet même de son activité ainsi qu'aux conditions dans lesquelles il l'exerce et en constituent le prolongement direct et permanent : ces placements ne peuvent donc pas être qualifiés d'opérations accessoires financières (CAA - Lyon, 12/2/93, n° 90-609).

158. • un critère quantitatif : il faut que les produits des opérations financières (y compris le cas échéant les opérations immobilières, cf n° 168) n'excèdent pas 5 % du chiffre d'affaires total toutes taxes comprises (y compris la TVA) du redevable.

Bien entendu, les opérations financières situées hors du champ d'application de la TVA, (cf. n°s 71 et 72) ne sont pas à prendre en compte pour le calcul du seuil de 5%.

159. - les règles applicables aux produits financiers qui ne remplissent pas les conditions pour ne pas être pris en compte pour le calcul du pourcentage de déduction

Si les conditions décrites ci-dessus ne sont pas remplies, les produits financiers exonérés doivent être inscrits au dénominateur du rapport qui détermine le pourcentage de déduction.

Toutefois, lorsque les produits financiers répondent au critère qualitatif (cf. n° 157) mais excèdent la limite de 5 % (cf. n° 158), il est admis de considérer que les opérations financières en cause constituent un secteur distinct d'activité sous réserve que le redevable se soumette à l'ensemble des règles et des obligations de forme (comptes distincts; déclaration au service des impôts) résultant de la constitution de secteurs distincts au sens des dispositions de l'article 213 de l'annexe II au code général des impôts.

160. • Dans cette situation le redevable est autorisé à appliquer pour les biens utilisés à la fois pour ce secteur financier et un autre secteur une clef de répartition physique déterminée selon les mêmes critères que ceux décrits aux n°s 90 et 95 pour les assujettis partiels.

ANNEXE N° 4 (suite)

Le redevable peut donc notamment utiliser la règle de l'affectation pour les immobilisations et répartir les immobilisations utilisées à la fois pour le secteur financier et les autres secteurs en fonction de cette clef de répartition. Cette tolérance est strictement réservée au secteur financier constitué conformément aux règles exposées au n° 159.

Exemple :

Une société exerce une activité de prestations de services informatiques et réalise à ce titre l'année N un chiffre d'affaires TTC de 40 millions de francs. Elle perçoit en outre des produits financiers exonérés provenant de la gestion de sa trésorerie pour un montant de 5 millions de francs.

Les produits financiers exonérés (5 MF) représentent plus de 5 % du chiffre d'affaires total TTC (45 MF). La société peut ériger un secteur distinct d'activité pour son activité financière exonérée.

Son service de trésorerie utilisant le dixième de ses bureaux, elle déduit l'ensemble des immobilisations et des dépenses « mixtes » (utilisées pour les deux activités) à concurrence de 9/10e.

Ainsi, pour l'achat d'un ordinateur de 100 000 F HT (+ TVA 18 600 F), elle déduira $18\,600\text{ F} \times \frac{9}{10} = 16\,740\text{ F}$.

161. * D'autre part si un redevable perçoit des produits financiers accessoires mais excédant 5 % (cf. n° 158) et en outre des recettes financières placées hors du champ d'application de la TVA (cf. n°s 71 et 72) il est admis à titre de règle pratique qu'il retienne une clef de répartition physique unique pour l'ensemble des recettes financières hors du champ et dans le champ d'application de la TVA.

Exemple :

Une société holding perçoit l'année N :

- des dividendes : 5 MF
- des produits financiers exonérés : 2 MF
- des recettes de conseil, audit et locations imposées : 10 MF

Les services chargés de la gestion des dividendes et des produits financiers occupent le quart des salariés.

Il déduit 75 % de la TVA afférente à l'ensemble des immobilisations et des biens autres que les immobilisations et des services utilisés concurremment pour les diverses activités du holding.

Ainsi l'achat d'une photocopieuse d'un prix de 10 000 F HT ouvre droit à déduction pour un montant de TVA égal à $1\,860\text{ F} \times 75\% = 1\,395\text{ F}$.

L'ensemble des règles pratiques visées aux n°s 160 et 161 sont strictement réservées aux entreprises qui réalisent des activités imposables et qui ont un secteur financier.

II. Situation des établissements de crédits, des établissements financiers et des établissements assimilés:

162. * Les solutions exposées dans les instructions des 10 novembre 1987 (BOI 3 L-6-87) et 6 juin 1989 (BOI 3 L-3-89) sont confirmées dans leur principe, mais nécessitent d'être adaptées pour tenir compte du fait que les dividendes de titres de placement ou de participation, immobilisés ou non, sont des produits d'une activité placée hors du champ d'application de la TVA.

Ces dividendes ne doivent en aucun cas être inscrits au dénominateur du rapport prévu à l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts qui détermine le pourcentage de déduction des établissements concernés.

ANNEXE N° 4 (suite)

163. Les établissements qui perçoivent de tels dividendes et qui effectuent ainsi une opération située hors du champ d'application de la TVA doivent, quel que soit le montant de ces dividendes, procéder à l'affectation préalable de leurs dépenses et n'exercer aucun droit à déduction au titre des dépenses ou de la partie des dépenses utilisées pour les besoins des opérations situées hors du champ d'application de la TVA. Ils utilisent à cet effet les règles décrites aux n°s 78 et suivants.

164. Par ailleurs, les dividendes ne peuvent plus être inclus dans le montant des revenus perçus à raison des titres immobilisés qui peuvent ne pas être pris en considération pour le calcul du pourcentage de déduction lorsque leur montant n'excède pas 5 % des recettes TTC de l'établissement.

165. Il est souligné que les revenus perçus à raison des titres immobilisés ne peuvent pas faire l'objet d'un secteur distinct lorsque leur montant excède la limite de 5 % dès lors qu'il s'agit de recettes directement liées à l'activité de l'établissement.

166. Quant aux produits perçus à raison des titres non immobilisables, ils sont exonérés de TVA et toujours à prendre en compte pour le calcul du pourcentage de déduction quel que soit leur montant.

III. Cas particulier des produits financiers perçus par un redevable qui a plusieurs secteurs d'activités distincts

167. Un redevable qui a plusieurs activités érigées en secteurs d'activité distincts peut être amené à percevoir au titre d'une ou plusieurs de ses activités distinctes des produits financiers exonérés de TVA.

La règle des 5 % énoncée ci-dessus n° 158 s'apprécie au sein de chacun des secteurs. Mais lorsque le seuil de 5 % est dépassé pour un ou plusieurs secteurs, le redevable crée un seul secteur distinct commun au titre des activités financières accessoires, et non un sous-secteur à l'intérieur de chacun des secteurs concernés.

Exemple :

Telle serait la situation d'une chambre de commerce et d'industrie qui placerait les excédents de trésorerie de ses différents secteurs.

C. LES RECETTES DES OPERATIONS IMMOBILIERES EXONEREES ACCESSOIRES

168. L'article 212 de l'annexe II au code général des impôts indique que le produit des opérations immobilières et financières exonérées de TVA ne sont pas inscrits au dénominateur du prorata s'il présente un caractère accessoire par rapport à l'activité principale de l'entreprise et à la condition que ce produit représente au total 5 % au plus du montant du chiffre d'affaires total TTC du redevable :

Les opérations immobilières concernées :

- doivent être exonérées de TVA ;
- et ne doivent pas consister en des cessions d'immobilisations puisque celles-ci ne sont pas prises en compte en tout état de cause pour le calcul du prorata.

D'autre part, ces opérations doivent répondre aux deux conditions fixées par l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts. Elles doivent :

- présenter un caractère accessoire par rapport à l'activité principale.

Il ne doit donc pas s'agir d'opérations inhérentes à l'activité principale.

Ne peuvent pas être considérées comme accessoires les activités de location ou de sous-location immobilières qui ne répondent pas en raison même de leur caractère permanent à la notion d'activité accessoire.

- ne pas dépasser, y compris avec les opérations financières, 5 % du chiffre d'affaires total TTC du redevable.

ANNEXE N° 4 (suite)

Peuvent être considérées comme des recettes d'opérations immobilières accessoires entrant dans l'appréciation de la limite de 5 % la vente par une entreprise industrielle d'un terrain acquis lors d'une opération de restructuration ou la location occasionnelle d'un local d'habitation.

TITRE 3

PRECISIONS RELATIVES AU CREDIT DE DEPART ET AUX REGULARISATIONS DU DROIT A DEDUCTION

CHAPITRE PREMIER
LE CREDIT DE DEPART

169. Jusqu'à présent les personnes qui devenaient redevables de la TVA pouvaient opérer conformément à l'article 226 de l'annexe II au code général des impôts la déduction de la TVA afférente :

- aux stocks ;
- aux immobilisations non encore utilisées ;
- et aux immobilisations en cours d'utilisation avec un abattement pour chaque année d'utilisation (cf. DB 3 D-173).

Cette déduction s'appliquait aux personnes qui :

- exerçaient une activité assujettie à la TVA mais exonérée qui devenait imposable à la TVA (exemple : propriétaire qui opte pour l'assujettissement à la TVA de la location de locaux nus à usage de bureaux) ;
- exerçaient une activité non assujettie à la TVA qui devenait imposable à la taxe (exemple : collectivité locale qui exerçait l'option pour l'assujettissement à la TVA de son service d'assainissement).

170. Or la Cour de justice des Communautés européennes a indiqué dans un arrêt du 11 juillet 1991 (aff. C97/90 - H. Lennartz) que « c'est l'acquisition des biens par un assujetti en tant que tel qui détermine l'application du système de TVA et partant du mécanisme de déduction ».

171. Il s'ensuit qu'une personne qui a acquis des biens à titre privé et ultérieurement décide d'exercer une activité taxable ne peut pas, même sous forme d'un crédit de départ, obtenir un droit à déduction pour les biens qu'elle a acquis à titre de personne privée.

Il en est de même, pour une personne physique ou morale qui n'ayant pas la qualité d'assujetti lors de l'acquisition de biens et aucun droit à déduction n'étant donc né, ne pourra pas opérer de déduction au titre de ces biens lorsqu'elle devient assujettie à la TVA.

172. Dès lors, il y a lieu désormais de ne plus appliquer les dispositions de l'article 226 de l'annexe II au code général des impôts aux biens (stocks ou immobilisations) qui lors de leur acquisition avaient été affectés exclusivement :

- à des besoins privés ;
- aux besoins d'activités placées hors du champ d'application de la TVA (exemple : activités de service public, absence de lien direct, etc.).

173. En revanche, les personnes qui ont acquis des biens pour le besoin d'une activité exonérée peuvent toujours bénéficier du crédit de départ lorsque cette activité devient taxée à la TVA.

ANNEXE N° 4 (suite)

CHAPITRE 2
LES REGULARISATIONS DU DROIT A DEDUCTION

174. Les régularisations de l'article 210 de l'annexe II au code général des impôts doivent être calculées à partir de la taxe antérieurement déduite. Cela signifie que ces régularisations sont effectuées en tenant compte des déductions complémentaires ou reversements qui ont été pratiqués en application des articles 207 bis (variation dans l'affectation) et 215 de l'annexe II au code général des impôts (variation du prorata).

Il en est de même pour le calcul des reversements de taxe prévu à l'article 226 bis de l'annexe II au code général des impôts.

Il n'est en revanche pas tenu compte de ces variations de la taxe pour le calcul des droits à déduction accordés dans les cas visés au IV de l'article 210 de l'annexe II au code général des impôts (changement de propriétaire). Les droits à déduction de l'acquéreur ou du bénéficiaire de l'apport sont calculés sur la base de la taxe ayant initialement grevé le bien.

Il est précisé que les cessions de biens meubles d'investissement « mixtes » (cf. n° 85 et s.) qui ont ouvert droit à déduction partielle doivent être imposées à la TVA conformément aux dispositions de l'article 261-3-1°-a du code général des impôts (cf. BOI 3 D-6-90). En contrepartie de cette imposition le cédant peut exercer un droit à déduction complémentaire dans les conditions exposées à l'article 211 de l'annexe II au code précité.

LIVRE 3
LES LIVRAISONS A SOI-MEME DE BIENS OU DE SERVICES

L'article 257-8° du code général des impôts, modifié par l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 1993 n° 93.1353 du 30 décembre 1993 (JO du 31/12/93) détaille les divers cas de taxation des livraisons à soi-même de biens et de services.

CHAPITRE PREMIER
LES LIVRAISONS A SOI-MEME DE BIENS

SECTION 1

Les livraisons à soi-même de biens meubles ou immeubles qui sont affectés à des besoins autres que ceux de l'entreprise (art. 257-8°-1-a du CGI)

175. La nouvelle rédaction du premier alinéa du 8° de l'article 257 du code général des impôts ne modifie pas les règles applicables antérieurement à ces opérations.

Il y a lieu de se reporter sur ce point aux commentaires exposés dans la documentation administrative 3 A-1211 n° 6 à 13 inclus (mise à jour: 1/5/92) qui conservent toute leur valeur, et à l'instruction du 23 février 1993 (BOI 3 A-2-93).

176. Il est précisé notamment que malgré son caractère imposable, il reste admis que le prélèvement de biens effectué pour les besoins privés normaux du chef d'entreprise individuel ne soit pas taxé.

Cette dispense de la taxation du prélèvement est strictement limitée à cette situation (cf. D8 3 A-1211 n° 10). Elle entraîne l'obligation de régulariser la taxe antérieurement déduite au titre des biens prélevés lorsqu'ils ont été acquis, ou de celle ayant grevé les biens et les services qui sont nécessaires à leur fabrication (CGI, ann. II, art. 210 et 221).

ANNEXE N° 4 (suite)

SECTION 2

Les livraisons à soi-même de biens meubles ou immeubles qui sont affectés aux besoins de l'entreprise (art. 257-8°-1-b du CGI).

Conformément au b du 1 du 8° de l'article 257 du code général des impôts, sont imposables, les livraisons à soi-même de biens affectés aux besoins de l'entreprise, et susceptibles de faire l'objet d'une exclusion, limitation, ou d'une régularisation du droit à déduction.

Ce texte appelle les précisions suivantes.

⇒ Biens constituant des immobilisations

177. Les biens constituant des immobilisations ⁽¹⁾ sont toujours susceptibles de donner lieu à une régularisation des droits à déduction en application des articles 210 à 215 de l'annexe II au code général des impôts. Il convient donc de procéder à l'imposition de la livraison à soi-même de ces biens même si la taxe due au titre de la livraison à soi-même est immédiatement et intégralement déductible.

178. Par ailleurs, les immeubles grevés de TVA peuvent être concernés par ce cas de livraison à soi-même imposable sur le fondement de l'article 257-8° du code général des impôts, lorsqu'ils sont affectés en définitive à une activité imposée à la TVA (ex : exercice de l'option pour le paiement de la TVA sur les loyers de l'article 260-2° du CGI) après avoir été utilisés pour une activité exonérée de la TVA. La base d'imposition de la livraison à soi-même dans cette situation est constituée par le prix de revient de l'immeuble non compris le coût du terrain. Pour les immeubles concernés, la taxation de la livraison à soi-même n'est exigée qu'à l'intérieur du délai de dix ans défini à l'article 210 de l'annexe II au code général des impôts.

179. Enfin, les immobilisations qui changent d'affectation du fait du transfert d'un secteur d'activité distinct à un autre secteur d'activité distinct demeurent soumises aux régularisations de l'article 210 de l'annexe II au code général des impôts (voir toutefois le cas de taxation de la livraison d'un bien mobilier d'investissement à un secteur d'activité exonéré n'ouvrant pas droit à déduction ci-après n°183).

⇒ Autres biens (stocks)

180. Pour les biens autres qu'immobilisations, il est rappelé que l'imposition des livraisons à soi-même n'était exigée que s'il s'agissait de biens qui :

- devenaient exclus du droit à déduction ;
- ou dont la taxe y afférente ne devenait déductible qu'à concurrence d'un pourcentage de déduction inférieur à 90 % (cf. DB 3 A-1211 n°s 23 et s.).

181. Ces principes conservent toute leur valeur. Toutefois, il est souligné que l'imposition des livraisons à soi-même sera désormais exigée même lorsque le pourcentage de déduction applicable au bien est supérieur à 90 %.

Ainsi, les stocks qui font l'objet d'un changement d'affectation (passage en immobilisation) dans le cadre de la même activité, ou dans le cadre d'un transfert entre secteurs d'activités, doivent toujours faire l'objet d'une taxation de la livraison à soi-même.

⇒ Précisions

182. L'article 257-8° du code général des impôts indique expressément que sont également obligatoirement imposées à la TVA les affectations de biens (marchandises ou immobilisations) à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA.

L'affectation suppose un changement définitif et exclusif.

⁽¹⁾ Les immobilisations acquises et utilisées en l'état ne donnent pas lieu à l'imposition de la livraison à soi-même lors de leur acquisition. La taxe afférente à ces immobilisations est déductible selon les règles de droit commun.

ANNEXE N° 4 (suite)

Lorsqu'il s'agit d'un bien d'investissement il convient de ne pas confondre cette situation avec celle qui est décrite aux n°s 99 et suivants qui s'analyse dans la modification de la proportion de l'utilisation d'un bien d'investissement mixte. Celui-ci reste en effet affecté au sens comptable aux opérations auxquelles il a été originellement destiné mais il est utilisé de manière conjointe aux deux catégories d'opérations : dans le champ et hors du champ d'application de la TVA.

SECTION 3

Les livraisons à soi-même de biens affectés à un secteur d'activité exonéré n'ouvrant pas droit à déduction (art. 257-8°-1-c du CGI)

183. Ce cas d'imposition figure désormais de manière expresse dans l'article 257-8° du code général des impôts.

Il concerne l'ensemble des biens.

Les redevables de la TVA qui ont des secteurs imposables et des secteurs d'activité exonérés n'ouvrant pas droit à déduction doivent donc, lorsqu'ils procèdent au changement d'affectation d'un bien qui a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA lors de son acquisition ou de sa précédente affectation, soumettre à la taxe la livraison de ce bien au secteur exonéré n'ouvrant pas droit à déduction.

La taxe due à ce titre n'est bien évidemment pas déductible.

SECTION 4

Les livraisons à soi-même de biens en cas de cessation de l'activité économique taxable (art. 257-8°-1-d du CGI)

184. Aucune modification n'est intervenue sur ce point par rapport aux précisions déjà exposées dans l'instruction du 23 avril 1991 (BOI 3 A-10-91 § II).

185. Il est signalé que cette imposition ne concerne pas les biens immeubles qui demeurent passibles des régularisations prévues à l'article 210 de l'annexe II au code général des impôts.

SECTION 5

Situation particulière des entreprises nouvelles ou qui deviennent redevables de la TVA

186. Les commentaires figurant aux n° 28 à 31 de la documentation administrative 3 A-1211 (mise à jour 1/5/92) conservent leur portée sous réserve des modifications relatives aux cas d'application du crédit de départ (cf. n°s 171 et 172).

SECTION 6

Précisions diverses.

SOUS-SECTION 1

Portée du dispositif des régularisations prévues à l'article 210 de l'annexe II au code général des impôts.

187. Compte tenu des règles décrites ci-dessus pour les livraisons à soi-même, les cas d'application des régularisations prévues par l'article 210 de l'annexe II sont rares. Mais les régularisations demeurent exigibles pour :

- la disparition d'un bien meuble, (sauf cas de destruction justifiée ou de vol prouvé) ;
- le transfert d'un bien entre secteurs d'un même assujetti, exception faite du cas visé au n° 183 ;
- la cessation d'opérations ouvrant droit à déduction (exemple: dénonciation d'une option, changement de mode d'exploitation d'un service public par une collectivité locale). Les cessions ultérieures de ces biens devenus affectés à une activité non imposable ne sont pas soumises à la TVA.

ANNEXE N° 4 (suite)

Ce cas ne doit pas être confondu avec la cessation d'activité imposable qui entraîne l'imposition des livraisons à soi-même (cf. ci-dessus n°184).

SOUS-SECTION 2

La base d'imposition des livraisons à soi-même

188. En application de l'article 266-1-c du code général des impôts, la base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée des livraisons à soi-même portant sur des biens mobiliers d'investissement est constituée par le prix d'achat de ces biens ou de biens similaires ou à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés dans le lieu et au moment où la taxe devient exigible. Cette disposition reprend en droit interne l'article 11-A-1 sous b de la 6ème directive TVA.

La valeur du bien à soumettre à l'imposition s'apprécie donc le jour de l'événement qui justifie la taxation de cette livraison à soi-même.

Ainsi la base d'imposition de la livraison à soi-même d'un actif retiré de l'entreprise par son dirigeant est constituée normalement par le prix d'achat d'un même bien déterminé à la date du transfert dans son patrimoine privé.

En conséquence, le prix d'achat correspond à la valeur vénale du bien au jour du transfert, mais en aucun cas à la valeur nette comptable.

La référence au prix de revient ne sera retenue qu'en l'absence de prix d'achat, c'est-à-dire pour les biens extraits, fabriqués ou transformés.

Ce prix de revient est également déterminé dans le lieu et au moment où la taxe devient exigible.

SOUS-SECTION 3

Exigibilité de la taxe due au titre de la livraison à soi-même et exercice du droit à déduction

189. L'exigibilité de la taxe due au titre de la livraison de biens à soi-même intervient lors de la première utilisation du bien pour une opération donnant lieu à imposition de la livraison de biens à soi-même (CGI, annexe II article 175).

Cette taxation est due quelle que soit la date d'acquisition ou de fabrication du bien.

190. La taxe acquittée au titre des livraisons à soi-même n'est jamais déductible pour les situations visées aux a, c et d du 1 de l'article 257-8° du code général des impôts (n°s 175 et 176; 183 et 184).

CHAPITRE 2

LES PRESTATIONS DE SERVICES A SOI-MEME

SECTION 1

L'utilisation d'un bien, affecté à l'entreprise, pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou à des fins étrangères à son entreprise (BOI 3-A-8-89)

⇒ Principes

191. La TVA afférente aux biens et services est admise en déduction si ces dépenses sont exposées dans l'intérêt de l'exploitation (CGI, ann. II, article 230) et ne font pas l'objet d'une exclusion spécifique (CGI, ann. II, article 236 et suivants).

192. Lorsqu'un bien qui a ouvert droit à déduction totale ou partielle de la TVA, est ensuite utilisé pour les besoins privés de l'assujetti, de son personnel ou pour des usages étrangers à l'entreprise, il n'y a pas lieu de procéder à la régularisation de la taxe déduite.

ANNEXE N° 4 (suite)

193. Mais en revanche, le a du 2 de l'article 257-8° du code général des impôts exige que l'assujetti soumette à la TVA la prestation de service à soi-même qui résulte de cette utilisation.

Exemple :

L'utilisation d'un ordinateur pour les besoins privés d'un membre du personnel doit donner lieu à une imposition de la prestation à soi-même calculée sur le prix de revient du service rendu au bénéficiaire.

Les commentaires faits aux n° 14, 16, 17 et 18 de la documentation administrative DB 3 A-1211 conservent toute leur portée.

⇒ Précisions

194. - l'utilisation s'entend de la disposition du bien pour effectuer une prestation sans qu'il y ait changement d'affectation du bien, auquel cas il y aurait imposition de la livraison à soi-même fondée sur le a du 1 de l'article 257-8° du code général des impôts ;

195. - la base d'imposition de la prestation de service à soi-même au titre de l'utilisation de biens pour des usages étrangers à ceux de l'entreprise correspond à la valeur hors taxe des biens autres que les immobilisations, et des services, nécessités pour la réalisation de la prestation, et qui ont ouvert droit à déduction totale ou partielle au titre de la taxe acquittée en amont (cf. en ce sens arrêt de la CJCE du 25/5/93, aff. Mosche, C193/91).

196. Lorsque le bien utilisé est une immobilisation, la base d'imposition de la prestation à soi-même comprend l'amortissement linéaire du bien correspondant à la durée d'utilisation du bien.

Exemple :

Dans l'exemple ci-dessus la base d'imposition de la prestation à soi-même comprend l'amortissement de l'ordinateur et les frais afférents à son utilisation s'ils ont donné lieu à déduction de la taxe.

- lorsqu'un bien affecté à la location est également utilisé à des fins privées, la base d'imposition de la prestation de services à soi-même est calculée en fonction de la durée effective d'utilisation privative des biens (cf. sur ce point, BOI 3 A-8-89).

- la taxe due au titre de l'imposition de la prestation de services à soi-même n'est jamais déductible. Le taux et la date d'exigibilité de la taxe due au titre de cette opération sont ceux déjà mentionnés dans l'instruction précitée du 8 septembre 1989 (BOI 3 A-8-89).

SECTION 2

L'imposition des prestations de services effectuées à titre gratuit par l'assujetti pour ses besoins privés, ou pour ceux de son personnel, ou pour des fins étrangères à son entreprise

197. Les prestations de services rendues à titre gratuit pour des fins privées ou plus généralement pour des fins étrangères à l'entreprise sont expressément imposables à la TVA selon les mêmes modalités que celles qui sont décrites ci-dessus.

Exemple :

Prestations de conseil rendues gratuitement par un cabinet d'avocats à son dirigeant.

ANNEXE N° 4 (suite)

198. Remarque :

L'article 17 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 1993 n'a pas repris la disposition du 3 du 6 de la 6e directive TVA modifiée du 17 mai 1977.

Il en résulte qu'en aucun cas l'utilisation d'un bien pour les besoins de l'entreprise au titre d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA n'est susceptible de donner lieu à l'imposition d'une prestation de services à soi-même.

La situation des droits à déduction afférents au bien ainsi utilisé pour des activités qui n'ouvrent pas droit à déduction (hors du champ) est corrigée par l'application du principe de « l'affectation » exposé aux n° 78 et suivants ci-dessus.

LIVRE 4
ENTREE EN VIGUEUR
REGLEMENT DU PASSE

199. Les dispositions commentées par cette instruction, et relatives au champ d'application de la TVA (notions de lien direct, de services publics, d'opérations financières non assujetties) ont un caractère interprétatif.

En ce qui concerne le droit à déduction et l'imposition des livraisons à soi-même, les principales dispositions commentées dans l'instruction sont issues de l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 1993 et du décret n° 94-452 du 3 juin 1994 (JO du 5/6/94, p. 8143 et 8144).

Certaines dispositions ont un caractère interprétatif alors que d'autres dispositions sont nouvelles.

Pour la mise en application de ces règles et le règlement des litiges en cours, il convient de suivre les principes suivants.

TITRE PREMIER
L'ARTICLE 17 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 1993
REJET UNE PORTEE INTERPRETATIVE

CHAPITRE PREMIER
L'ARTICLE 17-I DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 1993 REAFFIRME
LE PRINCIPE DE L'AFFECTATION

200. Le principe de l'affectation était déjà contenu dans l'ancienne rédaction de l'article 271 du code général des impôts. La nouvelle rédaction ne modifie donc pas le régime antérieur. Ainsi la TVA afférente à des dépenses affectées à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA continue de ne pas ouvrir droit à déduction (cf. en ce sens l'arrêt du Conseil d'Etat du 18 mars 1994 req. n° 061379, société SOFITAM - ex. SATAM).

CHAPITRE 2
L'ARTICLE 17-II DETAILLE LES CAS D'IMPOSITION DE LIVRAISONS DE BIENS
ET DES PRESTATIONS DE SERVICES A SOI-MEME

201. L'article 17 réécrit l'article 257-8° du code général des impôts. Par rapport à l'ancien dispositif, il n'a eu pour effet ni de réintroduire des cas d'imposition de livraison à soi-même ni d'en supprimer.

ANNEXE N° 4 (suite)

202. En revanche, il a levé l'ambiguïté sur une situation qui pouvait prêter à hésitation. Ainsi il est désormais spécifié que l'utilisation d'un bien pour les besoins de l'entreprise au titre d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA ne donne pas lieu à l'imposition d'une prestation de services à soi-même. Cette situation doit donc être réglée par le principe de l'affectation.

203. Les dispositions commentées au livre III sont donc applicables aux contrôles en cours, aux impositions non définitives sur demandes des intéressés et aux litiges en cours.

204. Toutefois l'abandon de la disposition qui consistait à ne pas exiger l'imposition de la livraison à soi-même des biens ne constituant pas des immobilisations lorsque le pourcentage de déduction applicable au bien est supérieur à 90 % prend effet à la date de publication de la présente instruction.

TITRE 2

CONSEQUENCES DES DISPOSITIONS REGLEMENTAIRES ISSUES DU DECRET N° 94-452 DU 3 JUIN 1994
(CF. TEXTE EN ANNEXE 4)

205. Ce décret est entré en vigueur à Paris un jour franc après sa publication au journal officiel (soit le 7 juin 1994), et en province un jour franc après la réception du journal officiel au chef-lieu d'arrondissement.

206. La date d'entrée en vigueur ne présente un intérêt que pour les dispositions nouvelles. Tel est le cas des dispositions prévues aux articles 1 et 5 du décret. Les articles 2, 3, 4 et 6 du décret procèdent à des adaptations pour tenir compte de la jurisprudence communautaire mais ne modifient pas, hormis bien évidemment la notion de chiffre d'affaires, les modalités de calcul du prorata financier prévu à l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts.

CHAPITRE PREMIER

LA DATE D'APPLICATION DE L'ARTICLE 207 BIS NOUVEAU DE L'ANNEXE II
AU CODE GENERAL DES IMPOTS ET SON INCIDENCE SUR L'ARTICLE 212
DE LA MEME ANNEXE

207. A la différence de l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts (art. 2 du décret) qui a été réécrit pour tenir compte de la jurisprudence communautaire (cf. n° 128), l'article 207 bis de la même annexe comporte un mécanisme nouveau qui est entré en vigueur dès la publication du décret afin de régler les évolutions d'affectation des biens « mixtes » à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA.

208. A titre de règle pratique pour le calcul du prorata définitif de 1993, les redevables ont pu déterminer le rapport en fonction des dispositions de l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts dans sa rédaction applicable en 1993 et selon les règles prévues dans la documentation administrative (cf. DB 3 D-1611).

209. Les redevables qui souhaitent appliquer pour 1993 le pourcentage de déduction tel qu'il résulte de la jurisprudence de la CJCE et du Conseil d'Etat, ne doivent pas prendre en compte les recettes retirées des activités placées hors du champ d'application de la TVA (dividendes par exemple) pour le calcul de leur prorata.

Mais ils doivent alors en contrepartie, pour les biens et services pour lesquels la taxe a été déduite selon la règle du prorata, déterminer comme il a été décrit supra aux n° 78 et suivants les dépenses ayant concouru à la réalisation de ces activités. En effet, ils ne peuvent pas bénéficier d'un droit à déduction intégral dès lors qu'ils ont utilisé ces biens et services pour la réalisation d'opérations placées hors du champ d'application de la TVA.

Les réclamations présentées pour la détermination du prorata des années antérieures seront instruites conformément à ce principe. La compensation devra donc être exigée (cf. en ce sens arrêt du CE du 18 mars 1994; Affaire SATAM).

210. Pour les autres redevables, les reversements ou les compléments de droits à déduction résultant de l'application de l'article 212 nouveau de l'annexe II au code général des impôts ne seront appliqués que pour le calcul du prorata définitif de l'année 1994.

Ce calcul doit intervenir au plus tard le 25 avril 1995.

ANNEXE N° 4 (suite)

Dans cette situation, il est admis à titre de règle pratique que les entreprises disposent du même délai pour se conformer aux dispositions de l'article 207 bis de l'annexe II au code général des impôts.

Les précisions apportées au présent numéro ne s'appliquent pas bien évidemment aux redevables qui ont choisi de déterminer leurs droits à déduction pour 1993 comme indiqué au n° 209.

Ces précisions ne concernent pas non plus les redevables qui dès la publication du décret ont modifié, conformément aux dispositions de l'article 214 de l'annexe II au code général des impôts, leur pourcentage de déduction applicable au titre de 1994. Ces redevables doivent en effet en contrepartie du calcul de leur nouveau prorata déterminer, comme indiqué aux n°s 78 et suivants, les dépenses ayant concouru à leurs différentes opérations placées hors du champ ou dans le champ d'application de la TVA.

CHAPITRE 2
L'ABROGATION DE L'ARTICLE 201 SEPTIES DE L'ANNEXE II AU CODE GENERAL DES IMPÔTS
(ARTICLE 5 DU DECRET)

211. Cette abrogation entre en vigueur à la date de parution du décret.

212. Par conséquent, il y a donc lieu de tenir compte dès 1994 de l'abrogation de l'article 201 septies de l'annexe II au code général des impôts. Toutefois, afin de ménager une ultime période transitoire, il est admis que les collectivités locales qui se trouvent être, au 1er janvier 1994 dans la période d'effet de la première option, (délai de cinq ans) peuvent jusqu'à l'expiration de cette option continuer à bénéficier de l'exonération de la TVA au titre du virement interne ou de la subvention d'équilibre affecté par le budget général de la collectivité au budget du service imposable à la TVA sans que cela influe sur le calcul du pourcentage de déduction du secteur taxable.

213. Par la suite, la subvention ou le virement interne doit soit être inscrit au seul dénominateur du prorata soit être soumis à la TVA dans les conditions énoncées supra (cf. n°s 152 et 153).

CHAPITRE 3
LES REGLES APPLICABLES AUX SUBVENTIONS

214. La nouvelle rédaction de l'article 212 de l'annexe II ne modifie pas fondamentalement le régime des subventions au regard des droits à déduction.

215. Comme par le passé, et sauf exceptions limitativement énumérées, il doit être tenu compte pour le calcul des droits à déduction des subventions non imposables par l'inscription au seul dénominateur du rapport de déduction. Les solutions antérieures appliquées aux subventions d'équipement sont rapportées à compter de la date de publication de la présente instruction.

216. Les solutions exprimées pour les autres subventions aux n°141 et suivants sont applicables aux contrôles en cours, aux impositions non définitives sur demandes des intéressés et aux litiges en cours.

Le Directeur,
chef du service de la législation fiscale

M. TALY

ANNEXE N° 4 (suite)

ANNEXE 1

I. Exemple d'une variation dans la proportion de l'utilisation d'un bien pour des opérations imposables et du prorata de déduction

• Acquisition l'année N d'un immeuble (TVA : 100 000 F) affecté à des opérations situées dans le champ d'application de la TVA pour 60 %.

- Pourcentage de déduction en N pour les opérations placées dans le champ d'application de la TVA : 80 %

Déduction en N : $100\ 000\ \text{F} \times 60\ \% \times 80\ \% = 48\ 000\ \text{F}$

• En N + 1, variation dans l'affectation aux opérations situées dans le champ : nouvelle proportion 30 %.

En N + 1, variation également du pourcentage de déduction. Le redevable partiel calcule un pourcentage de déduction de 50 %.

Calcul de la correction à effectuer :

a) Incidence de la variation de la proportion

$1/10e [(100\ 000\ \text{F} \times 60\ \%) - (100\ 000\ \text{F} \times 30\ \%)] \times 80\ \%$ soit une somme de 2 400 F à reverser à ce titre.

b) Incidence de la variation du pourcentage de déduction dans le temps

proportion de l'affectation en N + 1	
↓	↓
$1/10e [(100\ 000\ \text{F} \times 30\ \% \times 80\ \%) - (100\ 000\ \text{F} \times 30\ \% \times 50\ \%)]$	
↑	↑
prorata année N	prorata année N + 1

soit 900 F également à reverser

Au total dans cet exemple le redevable doit reverser $2\ 400\ \text{F} + 900\ \text{F} = 3\ 300\ \text{F}$, puisqu'il a constaté à la fois une diminution dans la proportion de l'utilisation du bien pour des opérations situées dans le champ et dans le calcul du pourcentage de déduction applicable aux dépenses utilisées pour les opérations situées dans le champ.

II. Reprise des données du n° I sauf pour le pourcentage de déduction de l'année N+1 qui passe à 95 %

a) Variation dans l'affectation

reversement de 2 400 F

b) Variation du pourcentage de déduction dans le temps

$1/10e [(100\ 000\ \text{F} \times 30\ \% \times 95\ \%) - (100\ 000\ \text{F} \times 30\ \% \times 80\ \%)]$ soit 450 F de droit à déduction complémentaire à ce titre.

Au total, le redevable procède à un reversement de $2\ 400\ \text{F} - 450\ \text{F} = 1\ 950\ \text{F}$

ANNEXE N° 4 (suite)

NOTA : Les deux opérations successives de régularisation de la variation de la proportion et du pourcentage de déduction peuvent aboutir, au total, soit à un reversement, soit à un complément de taxe déductible, alors même que la première correction au titre de la variation de la proportion dans l'utilisation pour des opérations situées dans le champ d'application de la taxe se traduira par un complément ou un reversement de taxe.

ANNEXE N° 4 (suite)

ANNEXE 2

A. EXEMPLE DE PRISE EN COMPTE DES PRODUITS FINANCIERS EXONERES ACCESSOIRES

I. Données

- Une société holding mixte acquiert en 1994 un ordinateur (TVA 15 000 F).
- La proportion d'utilisation de l'ordinateur établie par la société pour la perception et le traitement des dividendes (opérations hors du champ d'application de la TVA) est de 10 %.
- Chiffre d'affaires TTC des activités de la société placées dans le champ d'application de la TVA (conseils aux filiales, gestion des autres produits financiers exonérés ...) en 1994 : 4 000 000 F ;
- dont CA exonéré de la TVA procuré par la gestion des produits financiers : 100 000 F ;
- soit un CA hors taxe ouvrant droit à déduction de : 3 288 364 F ;
- montant des dividendes perçus en 1994 : 1 300 000 F ;
- Le montant des produits financiers exonérés (100 000 F) n'excède pas 5 % du montant TTC du chiffre d'affaires retiré des opérations situées dans le champ d'application de la TVA.

II. Application de la non prise en compte des produits financiers accessoires
(nouvel article 212 de l'annexe II au CGI).

Dès lors que le montant de ces produits accessoires n'excède pas 5 % du montant défini au I, il n'en est pas tenu compte dans le calcul du pourcentage de déduction de la TVA.

- TVA non déductible (activité perception des dividendes)
- $15\,000 \times 10\% = 1\,500\text{ F}$
- TVA déductible (15 000 F - 1 500 F) = 13 500 F,
- le pourcentage de déduction est en effet égal à 100 % dès lors qu'il n'est pas influencé par le montant des opérations exonérées de la TVA (produits financiers accessoires).

B. EXEMPLE DU REGIME APPLICABLE AUX PRODUITS FINANCIERS ACCESSOIRES EXONERES DE LA
TVA, DONT LE MONTANT EXCEDE LE SEUIL DE 5 %

I. Données:

- Une société holding mixte acquiert en 1994 un ordinateur (TVA : 15 000 F).
- La proportion d'utilisation de l'ordinateur établie par la société pour la perception et le traitement des dividendes (opérations hors du champ d'application de la TVA) est de 10 %.
- Chiffre d'affaires TTC des activités de la société placées dans le champ d'application de la TVA (conseils aux filiales, gestion des autres produits financiers exonérés...) en 1994 : 4 000 000 F ;
- dont CA exonéré procuré par la gestion des produits financiers : 2 500 000 F,
- soit un CA hors taxe ouvrant droit à déduction de 1 264 755 F.
- Montant des dividendes perçus en 1994 : 1 300 000 F.
- Le montant des produits financiers exonérés (2 500 000 F) excède 5 % du chiffre d'affaires total TTC des opérations situées dans le champ d'application de la TVA.

ANNEXE N° 4 (suite)

II. Conséquences

1. La société peut ériger un secteur distinct d'activité pour son activité financière exonérée si elle peut déterminer la « fraction » de l'ordinateur utilisée pour les besoins de cette activité.

Il est admis qu'elle retienne la même méthode pour déterminer cette « fraction » que celle utilisée pour la proportion d'utilisation d'ordinateur pour les opérations situées hors du champ d'application de la TVA : exemple 20 %.

L'ordinateur est donc utilisé à concurrence de 10 % + 20 % pour les besoins d'activités non imposables.

Il ouvre droit à déduction à concurrence de $15\,000 \times 70\% = 10\,500$ F

2. A défaut, la taxe déductible est calculée conformément aux dispositions de l'article 212 de l'annexe II au CGI

$$\text{Prorata : } \frac{1\,264\,755^{(1)}}{3\,764\,755^{(2)}} = 34\%$$

$$\text{Taxe déductible } (15\,000 - 1\,500) \times 34\% = 4\,590 \text{ F}$$

⁽¹⁾ CA HT ouvrant droit à déduction

⁽²⁾ CA HT total des activités dans le champ d'application de la TVA

ANNEXE N° 4 (suite)

ANNEXE 3

Loi n° 93-1353 du 30 décembre 1993
article 17

Art. 17. - I. - Le début de la première phase du I du II de l'article 271 du code général des impôts est ainsi rédigé :

« I. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de leurs opérations imposables, et à la condition que ces opérations ouvrent droit à déduction, la taxe dont les redevables peuvent opérer la déduction est, selon le cas : »

II. - 1. Le premier alinéa du 8° de l'article 257 du même code est remplacé par neuf alinéas ainsi rédigés :

« 8° Les opérations suivantes assimilées, selon le cas, à des livraisons de biens ou à des prestations de services effectuées à titre onéreux.

« 1. Sont assimilés à des livraisons de biens effectuées à titre onéreux

« a) Le prélèvement par un assujetti d'un bien de son entreprise pour ses besoins privés ou ceux de son personnel ou qu'il transmet à titre gratuit ou, plus généralement, qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée. Toutefois, ne sont pas visés les prélèvements effectués pour les besoins de l'entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons. Le montant à retenir pour l'imposition de ces prélèvements est fixé par arrêté. Cette limite s'applique par objet et par an pour un même bénéficiaire.

« b) L'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un bien produit, construit, extrait, transformé, acheté, importé ou ayant fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire dans le cadre de son entreprise lorsque l'acquisition d'un tel bien auprès d'un autre

assujetti, réputée faite au moment de l'affectation, ne lui ouvrirait pas droit à déduction complète parce que le droit à déduction de la taxe afférente au bien fait l'objet d'une exclusion ou d'une limitation ou peut faire l'objet d'une régularisation ; cette disposition s'applique notamment, en cas d'affectation de biens à des opérations situées hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée ;

« c) L'affectation d'un bien par un assujetti à un secteur d'activité exonéré n'ouvrant pas droit à déduction, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée lors de son acquisition ou de son affectation conformément au b ;

« d) La détention de biens par un assujetti ou par ses ayants droit en cas de cessation de son activité économique taxable, lorsque ces biens ont ouvert droit à déduction complète ou partielle lors de leur acquisition ou de leur affectation conformément au b.

« 2. Sont assimilées à des prestations de services effectuées à titre onéreux :

« a) L'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée ;

« b) Les prestations de services à titre gratuit effectuées par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise. »

« 2. Le second alinéa du 8° de l'article 257 du même code est précédé d'un « 3 ».

ANNEXE N° 4 (suite)

ANNEXE 4

Décret n° 94-452 du 3 juin 1994 relatif au droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant l'annexe II au code général des impôts

Le Premier ministre.

Sur le rapport du ministre du budget, porte-parole du Gouvernement.

Vu la directive (C.E.E.) n° 77-388 du conseil du 17 mai 1977 modifiée ;

Vu le code général des impôts, notamment les articles 271 et 273 ainsi que l'annexe II à ce code ;

Le Conseil d'Etat (section des finances) entendu ;

Décète :

Art. 1^{er}. - A l'annexe II au code général des impôts il est créé un article 207 bis ainsi rédigé :

« Art. 207 bis. - 1. a) Un redevable qui réalise des opérations situées hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée et des opérations imposables à la taxe sur la valeur ajoutée doit, pour opérer la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée afférente à ses dépenses, procéder préalablement à l'affectation de ces dépenses en fonction de leur utilisation, totale ou partielle, pour la réalisation de chacune de ces deux catégories d'opérations ;

« b) La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les biens ou les services utilisés exclusivement pour des opérations situées hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée n'est pas déductible ;

« c) La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les biens ou les services utilisés exclusivement pour des opérations imposables à la taxe sur la valeur ajoutée est déductible dans les conditions prévues aux articles 205 à 242 B ;

« d) La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les biens ou les services utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations imposables en vertu des articles 256 et suivants du code général des impôts et pour la réalisation d'opérations situées hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée n'est déductible, dans les conditions prévues aux articles 205 à 242 B, qu'en proportion de l'utilisation de ces biens et services pour la réalisation d'opérations imposables.

« Pour le calcul de cette proportion, les redevables peuvent appliquer une clef de répartition commune à l'ensemble des dépenses concernées, à condition de pouvoir la justifier ;

« e) Les opérations imposables s'entendent des opérations situées dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, qu'elles soient imposées ou légalement exonérées.

« 2. a) Lorsque la proportion déterminée au d du 1 diminue de plus de vingt centièmes au cours des neuf années qui suivent celle de l'achèvement ou de l'acquisition d'un immeuble, le redevable doit procéder au reversement d'une fraction de la taxe initialement déductible au titre des opérations imposables. Ce reversement est égal au dixième de la différence entre le montant de la taxe initialement déductible et le montant de la taxe déductible au titre de l'année au cours de laquelle la diminution a été constatée ;

« Les redevables qui cessent de réaliser exclusivement des opérations situées dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée sont tenus à la même obligation ;

« b) Lorsque la proportion déterminée au d du 1 augmente de plus de vingt centièmes au cours des neuf années qui suivent celle de l'acquisition ou de l'achèvement d'un immeuble, le redevable bénéficie d'un droit à déduction complémentaire. Celui-ci est égal au dixième de la différence entre le montant de

la taxe déductible au titre de l'année au cours de laquelle l'augmentation a été constatée et le montant de la taxe initialement déductible ;

« c) Pour l'application des dispositions du a et du b, lorsque le droit à déduction n'a été ouvert qu'après la date de l'achèvement ou de l'acquisition de l'immeuble, la date de l'ouverture du droit à déduction se substitue à cette date. Lorsqu'un immeuble acquis ou construit en vue de la vente est utilisé directement par le redevable, la date de la première utilisation se substitue à celle de l'acquisition ou de l'achèvement ;

« d) Les montants de taxe déductible visés aux a et b sont corrigés, le cas échéant, en fonction du rapport de déduction fixé à l'article 212 et déterminé au titre de l'année de l'achèvement ou de l'acquisition de l'immeuble ou de l'ouverture du droit à déduction mentionnée au c.

« 3. Les dispositions du 2 sont applicables aux autres biens constituant des immobilisations. Toutefois, la période de quatre années suivant celle de l'achat, de l'acquisition intracommunautaire, de l'importation ou de la première utilisation des biens est substituée à la période de neuf années et le reversement ou la déduction complémentaire est calculé par cinquième au lieu de dixième.

« 4. La déduction supplémentaire dont les principes sont exposés aux 2 et 3 est opérée en fonction des règles fixées aux articles 205 à 242 B.

« 5. L'obligation de reversement résultant des 2 et 3 doit être accomplie avant le 25 avril de l'année suivante. La déduction complémentaire est effectuée dans le même délai.

« 6. Lorsqu'un redevable réalise des opérations situées hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée et des opérations imposables à la taxe sur la valeur ajoutée, il doit comptabiliser ces opérations dans des comptes distincts pour l'application du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée.»

Art. 2. - L'article 212 de l'annexe II au code général des impôts est remplacé par les dispositions suivantes :

« Art. 212. - 1. Les redevables qui, dans le cadre de leurs activités situées dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, ne réalisent pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction sont autorisés à déduire une fraction de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les biens constituant des immobilisations utilisées pour effectuer ces activités ;

« Cette fraction est égale au montant de la taxe déductible obtenu, après application, le cas échéant, des dispositions de l'article 207 bis, multiplié par le rapport existant entre :

« a) Au numérateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ;

« b) Au dénominateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu'aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction, et de l'ensemble des subventions, y compris celles qui ne sont pas directement liées au prix de ces opérations.

« Les sommes à mentionner aux deux termes de ce rapport s'entendent tous frais et taxes compris à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée.

ANNEXE N° 4 (suite et fin)

« Le rapport fixé en pourcentage est arrondi à un chiffre qui ne dépasse pas l'unité supérieure.

« L'Etat, les collectivités locales et les établissements publics n'inscrivent les virements financiers internes provenant de leur budget qu'au seul dénominateur du rapport.

« 2. Par dérogation aux dispositions du 1, il est fait abstraction, pour le calcul du pourcentage de déduction, du montant du chiffre d'affaires afférent :

« a) Aux cessions des biens d'investissements corporels ou incorporels ;

« b) Au produit des opérations immobilières et financières exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée et présentant un caractère accessoire par rapport à l'activité principale de l'entreprise, à la condition que ce produit représente au total 5 p. 100 au plus du montant du chiffre d'affaires total, toutes taxes comprises, du redevable. »

Art. 3. - L'article 214 de la même annexe II est modifié comme suit :

1° Au premier alinéa, les mots : « des recettes réalisées » et « des recettes prévisionnelles » sont remplacés par les mots : « du chiffre d'affaires réalisé » et « du chiffre d'affaires prévisionnel » ;

2° Au deuxième alinéa, les mots : « des recettes réalisées » et « des recettes afférentes » sont remplacés par les mots : « du chiffre d'affaires réalisé » et « du chiffre d'affaires afférent ».

Art. 4. - Le I de l'article 215 de la même annexe II est modifié comme suit :

1° Les mots : « des recettes afférentes » sont remplacés par les mots : « du chiffre d'affaires afférent » ;

2° Après le deuxième alinéa, il est inséré un troisième alinéa ainsi rédigé :

« Lorsque l'immeuble est partiellement utilisé pour des opérations situées hors du champ d'application de la taxe sur la

valeur ajoutée, le calcul de la régularisation s'effectue à partir du montant de la taxe déductible, calculé après application de la proportion visée à l'article 207 bis et déterminé au titre de l'année considérée. »

Art. 5. - L'article 201 septies de la même annexe II est abrogé.

Art. 6. - L'article 206 de la même annexe II est remplacé par les dispositions suivantes :

« Art. 206. - La déduction effectuée dans les conditions prévues aux articles 205 et 207 bis à 229 est définitivement acquise à l'entreprise, sous réserve des dispositions des articles 207 bis, 210, 215 et 221. »

Art. 7. - L'intitulé du b qui précède l'article 212 de la même annexe II est remplacé par l'intitulé suivant : « Dispositions applicables aux entreprises qui ne réalisent pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction ».

Art. 8. - Le ministre du budget, porte-parole du Gouvernement, est chargé de l'exécution du présent décret, qui sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 3 juin 1994.

ÉDOUARD BALLADUR

Par le Premier ministre :

Le ministre du budget,
porte-parole du Gouvernement,
NICOLAS SARKOZY

ANNEXE N° 5 :

131-45
222-32
241-41
431-451
53

Décret n° 94-787 du 7 septembre 1994
modifiant le code des marchés publics
NOR : ECOM94002700

Le Premier ministre,

Sur le rapport du ministre d'Etat, ministre des affaires sociales, de la santé et de la ville, du ministre d'Etat, ministre de l'intérieur et de l'aménagement du territoire, du ministre de l'économie, du ministre de l'équipement, des transports et du tourisme, du ministre du budget, porte-parole du Gouvernement, et du ministre délégué à l'aménagement du territoire et aux collectivités locales,

Vu le code des marchés publics ;

Vu le décret-loi du 12 novembre 1938 portant extension de la réglementation en vigueur pour les marchés de l'Etat aux marchés des collectivités locales et de leurs établissements publics ;

Vu le décret n° 65-97 du 4 février 1965 relatif aux modes et procédures de règlement de dépenses des organismes publics, modifié par le décret n° 89-299 du 9 mai 1989, le décret n° 90-1071 du 30 novembre 1990 et le décret n° 94-790 du 7 septembre 1994 ;

Vu l'avis de la Commission centrale des marchés (section administrative) en date du 19 juillet 1994 ;

Le Conseil d'Etat (section des finances) entendu,

Décrète :

Art. 1^{er}. - L'intitulé du paragraphe 1^{er} de la section 4 du chapitre I^{er} du titre III du livre II du code des marchés publics, précédant l'article 178 dudit code, est complété comme suit : « et à l'exception des achats de denrées alimentaires ».

Art. 2. - Au I de l'article 178 du même code, les mots : « quarante-cinq jours » sont remplacés par les mots : « trente-cinq jours ».

Art. 3. - L'article 178 bis du même code est modifié comme suit :

I. - Sont ajoutés au premier alinéa, après les mots : « du présent livre », les mots : « à l'exception des achats de denrées alimentaires visées à l'article 178 ter, ».

II. - La deuxième phrase du IV est remplacée par la phrase : « Cette échéance est postérieure de trente ou trente-cinq jours à la date effective d'émission de l'autorisation visée au I du présent article ».

III. - Les mots : « vingt et un » figurant au VIII sont remplacés par les mots : « dix-huit ».

Art. 4. - Le paragraphe 3 de la section 4 du chapitre I^{er} du titre III du livre II du code des marchés publics, précédant l'article 179 dudit code, devient le paragraphe 4 de la même section.

Art. 5. - Il est créé un paragraphe 3 de ladite section intitulé « Dispositions particulières applicables aux achats de denrées alimentaires » et comportant un article 178 ter rédigé comme suit :

« Art. 178 ter. - I. - Lorsque l'Etat et ses établissements publics autres que ceux ayant le caractère industriel et commercial procèdent à des achats de denrées alimentaires, le paiement doit intervenir dans les délais suivants :

« a) Pour les achats de produits alimentaires périssables, le trentième jour suivant la fin de la décaze de livraison ;

« b) Pour les achats de bétail sur pieds destinés à la consommation et de viandes fraîches dérivées, le vingtième jour suivant celui de la livraison ;

« c) Pour les achats de boissons alcooliques passibles des droits de consommation prévus à l'article 403 du code général des impôts, le trentième jour suivant la fin du mois de livraison ;

« d) Pour les achats de boissons alcooliques passibles des droits de circulation prévus à l'article 438 du même code, le soixante-quinzième jour après la livraison.

« II. - En cas de retard de paiement, les intérêts moratoires prévus à la présente section sont décomptés à l'expiration des délais ci-dessus indiqués et jusqu'à la date du paiement entendue au sens de l'article 15 du décret du 4 février 1965 susvisé.

« Toutefois, ce délai ne peut courir qu'à la condition que soit remis, à la livraison des marchandises, une facture ou un bon de livraison établi dans les mêmes conditions que la facture.

« III. - Dans tous les cas, le comptable doit disposer du dossier d'ordonnement lui permettant d'exercer les contrôles réglementaires qui lui incombent dans un délai égal au tiers du délai global prévu au présent article, exprimé en nombre de jours arrondi à l'unité supérieure, avec un minimum de dix jours. »

Art. 6. - Il est créé dans le même code un article 179 bis rédigé comme suit :

« Art. 179 bis. - Lorsque le mode de règlement proposé par le candidat est la lettre de change-relevé prévu à l'article 178 bis, l'administration est tenue de l'accepter. »

Art. 7. - A l'article 181 du même code, les mots : « ne peut être inférieur à dix jours » sont remplacés par les mots : « est au maximum de quinze jours, sauf en ce qui concerne le solde des catégories de marchés ayant fait l'objet de l'arrêté prévu au I de l'article 178 ».

Art. 8. - A l'article 182 du même code, après les mots : « 178, 178 bis », il est ajouté : « 178 ter ».

Art. 9. - A l'article 186 quater du même code, les mots : « 178 et 182 » sont remplacés par les mots : « 178, 178 ter et 182 ».

ANNEXE N° 5 (suite et fin)

Art. 10. - Au premier alinéa de l'article 352 du même code, après les mots : « à l'article 250 », sont ajoutés les mots : « sous réserve de celles prévues à l'article 352 bis ».

Art. 11. - Il est créé dans le même code un article 352 bis rédigé comme suit :

« Art. 352 bis. - Le délai visé au I de l'article 178 pour le mandatement des acomptes et du solde ne peut excéder quarante-cinq jours.

« Le délai contractuel d'échéance de la lettre de change-relevé visé au IV de l'article 178 bis est postérieur de trente, quarante, cinquante ou soixante jours à la date effective d'émission de l'autorisation d'émettre visée au I de ce même article.

« La collectivité ou l'établissement contractant procède au mandatement des avances, acomptes ou soldes, de telle sorte que le dossier de mandatement soit reçu par le comptable au moins vingt et un jours avant la date d'échéance de la lettre de change-relevé.

« Le délai visé à l'article 181 ne peut être inférieur à dix jours. »

Art. 12. - L'article 357 du même code est remplacé par les dispositions suivantes :

« Art. 357. - Les dispositions de l'article 178, compte tenu des dispositions de l'article 352 bis, et les dispositions de l'article 182 sont applicables aux travaux sur mémoires et achats sur factures. »

Art. 13. - I. - Les dispositions du II et du III de l'article 3 et les dispositions de l'article 6 du présent décret sont applicables aux marchés dont la procédure de passation sera lancée à compter du 1^{er} janvier 1995.

II. - Les dispositions des articles 2 et 7 sont applicables aux marchés dont la procédure de passation sera lancée à compter du 1^{er} janvier 1995 ainsi qu'aux achats sur factures et travaux sur mémoires pour lesquels les factures seront présentées à compter de cette même date.

III. - Les dispositions du I de l'article 3 et de l'article 5 sont applicables aux achats de denrées alimentaires dont la livraison interviendra à compter du 1^{er} janvier 1995.

IV. - Pour les marchés dont la procédure de passation sera lancée entre la date de publication du présent décret et le 31 décembre 1994, ainsi que pour les achats sur factures et les

travaux sur mémoires pour lesquels les factures seront présentées pendant la même période, le délai mentionné au I de l'article 178 est réduit de quarante-cinq jours à quarante jours.

V. - Pour les marchés dont la procédure de passation sera lancée entre la date de publication du présent décret et le 31 décembre 1994, le délai de soixante jours mentionné au IV de l'article 178 bis est supprimé.

Art. 14. - Le ministre d'Etat, ministre des affaires sociales, de la santé et de la ville, le ministre d'Etat, ministre de l'intérieur et de l'aménagement du territoire, le ministre de l'économie, le ministre de l'équipement, des transports et du tourisme, le ministre du budget, porte-parole du Gouvernement, et le ministre délégué à l'aménagement du territoire et aux collectivités locales sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 7 septembre 1994.

ÉDOUARD BALLADUR

Par le Premier ministre :

Le ministre de l'économie,

EDMOND ALPHANDÉRY

Le ministre d'Etat, ministre des affaires sociales,
de la santé et de la ville,

SIMONE VEIL

Le ministre d'Etat, ministre de l'intérieur
et de l'aménagement du territoire,

CHARLES PASQUA

Le ministre de l'équipement, des transports
et du tourisme,

BERNARD BOSSON

Le ministre du budget,
porte-parole du Gouvernement,

NICOLAS SARKOZY

Le ministre délégué à l'aménagement du territoire
et aux collectivités locales,

DANIEL HOFFEL

ANNEXE N° 6 :

131-45
222-32
241-41
431-451
53

Decret n° 94-790 du 7 septembre 1994 modifiant le décret n° 65-97 du 4 février 1965 modifié relatif aux modes et aux procédures de règlement des dépenses des organismes publics
NOR : BUDR9404215D

Le Premier ministre,

Sur le rapport du ministre du budget, porte-parole du Gouvernement,

Vu le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 modifié portant règlement général sur la comptabilité publique ;

Vu le décret n° 65-97 du 4 février 1965 relatif aux modes et aux procédures de règlement des dépenses des organismes publics, modifié par le décret n° 89-299 du 9 mai 1989 et le décret n° 90-1071 du 30 novembre 1990 ;

Le Conseil d'Etat (section des finances) entendu.

Décète :

Art. 1^{er}. - I. - Les dispositions du II de l'article 14 du décret du 4 février 1965 modifié susvisé sont remplacées par les dispositions suivantes :

« II. - a) En ce qui concerne les marchés publics de l'Etat et de ses établissements publics autres que ceux ayant le caractère industriel et commercial, la lettre de change-relevé est payable trente ou trente-cinq jours après la date d'émission de l'autorisation ;

« b) En ce qui concerne les marchés publics des autres organismes publics, la lettre de change-relevé est payable trente, quarante, cinquante ou soixante jours après la date d'émission de l'autorisation.

« Il ne peut y avoir modification conventionnelle de l'échéance de la lettre de change-relevé visée au a et b ci-dessus. »

II. - Le premier alinéa du III de l'article 14 du décret du 4 février 1965 modifié susvisé est remplacé par les dispositions suivantes :

« Le comptable n'est pas tenu de régler à l'échéance la lettre de change-relevé s'il n'a pas reçu le dossier de mandatement :

« a) Dix-huit jours au moins avant ladite échéance lorsqu'il s'agit d'un marché public de l'Etat ou de ses établissements publics autres que ceux ayant le caractère industriel et commercial ;

« b) Vingt et un jours au moins avant ladite échéance lorsqu'il s'agit d'un marché public des autres organismes publics. »

Art. 2. - Les dispositions de l'article 1^{er} s'appliquent aux marchés publics dont la procédure de passation sera lancée à compter du 1^{er} janvier 1995.

A titre transitoire, la lettre de change-relevé sera payable trente, quarante ou cinquante jours après la date d'émission de l'autorisation pour les marchés publics de l'Etat et de ses établissements publics dont la procédure de passation sera lancée entre la date de publication du présent décret et le 31 décembre 1994.

Art. 3. - Le ministre du budget, porte-parole du Gouvernement, est chargé de l'exécution du présent décret, qui sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 7 septembre 1994.

ÉDOUARD BALLADUR

Par le Premier ministre :

Le ministre du budget,
porte-parole du Gouvernement,
NICOLAS SARKOZY

ANNEXE N° 7 :

131-45
222-32
241-41
431-451
53

LOI n° 94-679 du 8 août 1994 portant diverses
dispositions d'ordre économique et finan-
cier (1)

NOR : ECOX9300054L

L'Assemblée nationale et le Sénat ont adopté,
Vu la décision du Conseil constitutionnel n° 94-347 DC
en date du 3 août 1994,

Le Président de la République promulgue la loi dont la
teneur suit :

Art. 67. – Dans le cadre des marchés publics, y compris
les travaux sur mémoires et achats sur factures, est réputée
non écrite toute renonciation au paiement des intérêts mora-
toires exigibles en raison du défaut, dans les délais prévus,
soit du mandatement des sommes dues, soit de l'autorisation
d'émettre une lettre de charge-relevé, soit du paiement de
celle-ci à son échéance.

La présente disposition est applicable à toute clause de
renonciation conclue à compter de l'entrée en vigueur de la
présente loi.

Fait à Paris, le 8 août 1994.

FRANÇOIS MITTERRAND

Par le Président de la République :

Le Premier ministre,
ÉDOUARD BALLADUR

Le ministre d'État, ministre des affaires sociales,
de la santé et de la ville,
SIMONE VEIL

Le ministre d'État, ministre de l'intérieur
et de l'aménagement du territoire,
CHARLES PASQUA

Le ministre d'État, garde des sceaux,
ministre de la justice,
PIERRE MÉNAGEZIE

Le ministre de l'économie,
EDMOND ALPHANDERY

Le ministre de l'industrie, des postes
et télécommunications et du commerce extérieur,
GÉRAUD LONOUET

Le ministre de l'équipement, des transports
et du tourisme,
BERNARD BOSSON

Le ministre du travail, de l'emploi
et de la formation professionnelle,
MICHEL GIUAUD

Le ministre de la culture et de la francophonie,
JACQUES TOUBON

Le ministre du budget,
porte-parole du Gouvernement,
NICOLAS SARKOZY

Le ministre de l'agriculture et de la pêche,
JEAN PUECH

Le ministre de l'environnement,
MICHEL BARNIER

Le ministre des départements
et territoires d'outre-mer,
DOMINIQUE PERBEN

Le ministre de la jeunesse et des sports,
MICHELE ALLIOT-MARIE

Le ministre délégué à la santé,
PHILIPPE DOUSTE-BLAZY

Le ministre délégué à l'aménagement du territoire
et aux collectivités locales,
DANIEL HOEPFEL

