

**INSTRUCTION**

**N° 95-119-M9 du 6 novembre 1995**

NOR : BUD R 95 00119 J

Texte publié au BOCP

**RÉGIME DE TVA DANS LES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX  
D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR**

**ANALYSE**

Suite à l'arrêt SATAM et à l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 1993, rectificatif à l'instruction Direction de la Comptabilité publique / Service de la Législation fiscale n° 1314 du 7 janvier 1994.

Date d'application : 06/11/1995

**MOTS-CLÉS**

ÉTABLISSEMENT PUBLIC NATIONAL ; ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ;  
ÉTABLISSEMENT D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE ; TAXE À LA VALEUR AJOUTÉE

**DOCUMENTS À ANNOTER**

Instruction n° 94-014-M9 du 8 février 1994

**DOCUMENTS À ABROGER**

**DESTINATAIRES POUR APPLICATION**

EPN													

**DIFFUSION**

CS 50

*DIRECTION DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE*

*Sous-direction D - Bureau D4*

## SOMMAIRE

<b>1. CHAMP D'APPLICATION.....</b>	<b>3</b>
<b>2. RÉGIME DES VIREMENTS FINANCIERS INTERNES.....</b>	<b>4</b>
<b>3. CONSÉQUENCE DU NON-RESPECT DE LA CONDITION FINANCIÈRE EN MATIÈRE DE SUBVENTION D'INVESTISSEMENT.....</b>	<b>4</b>
<b>4. AFFECTATION D'UN BIEN AYANT OUVERT DROIT À DEDUCTION À UN SECTEUR EXONÉRÉ N'OUVRANT PAS DROIT À DÉDUCTION.....</b>	<b>5</b>

L'instruction de la Direction de la Comptabilité publique n° 94-014-M9 du 8 février 1994 portant diffusion de l'instruction commune Service de la Législation fiscale / Direction de la Comptabilité publique du 7 janvier 1994, a réactualisé le régime de TVA applicable dans les établissements publics nationaux d'enseignement supérieur.

Toutefois, compte tenu de la parution de nouvelles dispositions fiscales en matière de TVA (instruction fiscale du 8 septembre 1994 publiée au bulletin officiel des impôts 3 CA-94 numéro spécial), il est apparu opportun d'apporter aux agents comptables concernés une information complémentaire. Tel est l'objet de la présente instruction.

*Sous réserve des précisions figurant ci-après aux points 1 et 2 et des modifications exposées aux points 3 et 4, les dispositions de l'instruction précitée du 8 février 1994 demeurent inchangées et doivent avoir reçu pleine application depuis le 1er janvier 1994.*

## 1. CHAMP D'APPLICATION

*Référence* : Instruction SLF / DCP n° 1314 du 7 janvier 1994 - page 26 - II - CHAMP D'APPLICATION.

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

Cette formulation relative au champ d'application de la TVA doit être revue au regard des nouvelles mesures fiscales résultant de l'arrêt de la Cour de justice des communautés européennes dans l'affaire SATAM (CJCE - aff.C333/91 - SATAM - 2 juin 1993) et de l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 1993 (loi n° 93-1353 du 30 décembre 1993).

En effet, ces nouvelles dispositions introduisent des modifications sur les règles de droit à déduction pour les opérations placées hors du champ d'application de la TVA. Elles concernent les organismes assujettis partiels à la taxe, c'est-à-dire qui réalisent à la fois des opérations situées dans le champ d'application de la TVA et des opérations situées hors champ d'application.

Pour avoir une lecture correcte de la documentation fiscale parue à ce sujet, il convient d'avoir à l'esprit la distinction suivante :

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

Le Service de la Législation fiscale, consulté sur les conséquences de cette nouvelle réglementation sur vos établissements, confirme que les universités et autres établissements publics d'enseignement supérieur effectuent *exclusivement des opérations situées dans le champ d'application de la TVA*, certaines étant effectivement imposées à la TVA, les autres étant exonérées de la taxe en vertu de l'article 261-4-4° a du code général des impôts.

*Les nouvelles dispositions prévues pour les personnes qui réalisent à la fois des opérations hors et dans le champ d'application de la TVA ne concernent donc pas les établissements publics nationaux d'enseignement supérieur.*

En conséquence, ces établissements qui, selon la terminologie précise, constituent des redevables partiels<sup>1</sup> de la taxe, doivent obligatoirement se conformer pour l'application des règles de TVA aux dispositions exposées dans l'instruction commune SLF / DCP du 7 janvier 1994. A cet égard, ils ont le choix, pour l'exercice de leurs droits à déduction, entre la constitution de secteurs distincts d'activité et la règle du prorata général qui constitue la règle par défaut pour les établissements qui ne sont pas en mesure de mettre en oeuvre correctement le régime des secteurs distincts.

Les deux premiers alinéas du II - CHAMP D'APPLICATION devront être lus comme suit :

« En application de l'article 256 du code général des impôts, les opérations des universités et des autres établissements publics d'enseignement supérieur réalisées à titre onéreux entrent dans le champ d'application de la TVA.

Elles sont toutefois exonérées de TVA en application de l'article 261-4-4° a du même code lorsqu'il s'agit de prestations d'enseignement ou de livraisons de biens directement liées à ces prestations. »

De plus, en toute rigueur, le terme « imposable » utilisé dans l'instruction devrait être systématiquement remplacé par celui de « imposé ».

## 2. RÉGIME DES VIREMENTS FINANCIERS INTERNES

*Référence* : Instruction SLF / DCP n° 1314 du 7 janvier 1994 - page 35 - § 322-2 - 3ème alinéa.

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

L'instruction du 7 janvier 1994 comporte une coquille qui aurait pu laisser supposer que cette disposition n'était pas encore en vigueur.

## 3. CONSÉQUENCE DU NON-RESPECT DE LA CONDITION FINANCIÈRE EN MATIÈRE DE SUBVENTION D'INVESTISSEMENT

*Référence* : Instruction SLF / DCP n° 1314 du 7 janvier 1994 - § 322-1 - § 322-5 - 3ème alinéa - § 323-3 et § 423.

Il est précisé que si l'intégration du coût des amortissements dans les prix de vente n'est pas effectuée, l'établissement perd le droit de déduire la TVA acquittée sur les immobilisations nécessaires à la réalisation de la prestation.

L'instruction du 7 janvier 1994 indique que la perte du droit à déduction se traduit différemment selon que le bien concerné a été acquis avec une subvention d'équipement ou avec d'autres ressources.

Les nouvelles dispositions en matière de TVA (cf BOI 3 CA-94 précité, n°s 150 et 151) modifient les règles applicables aux subventions d'équipement. Ainsi, en cas de non-respect de la condition de répercussion des amortissements, l'inscription du montant de la subvention d'équipement au dénominateur du pourcentage de déduction n'est plus exigée. Mais la TVA afférente au bien financé en totalité ou partiellement par la subvention d'équipement ne peut pas être déduite pour la quote-part du montant financé par cette subvention.

---

<sup>1</sup> par opposition aux assujettis partiels

Le principe suivant est donc applicable, quel que soit le mode de financement des biens :

- si la condition de répercussion des amortissements de ces biens n'est pas respectée selon les modalités fixées au § 322-5 2° point, la TVA afférente à ces mêmes biens ne peut pas être déduite.
- toutefois, s'il apparaît que, pour des biens financés par une subvention d'équipement, l'établissement a répercuté dans ses prix de vente la part de l'amortissement du bien qui correspond à la partie non financée par la subvention d'équipement, cette non-déduction ne porte que sur la fraction de taxe correspondant à la quote-part du montant financé par la subvention d'équipement.

Exemple : un bien d'investissement dont le prix d'achat est de 1 206 000 F TTC (TVA = 206 000 F) est financé pour partie (20 %) par une subvention d'équipement d'un montant de 241 200 F.

L'établissement n'a pas répercuté 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 (206 000 F) ne pourra être déduite qu'à hauteur de :  $206\,000 \times 80\% = 164\,800$  F.

Il en résulte d'une part que [selon le cas] c'est le montant TTC de l'achat [ou le montant hors taxe augmenté de la part de TVA non déductible] qui constitue une charge pour l'établissement, d'autre part, qu'il n'y a pas lieu de modifier le pourcentage de déduction en vigueur du fait du montant de la subvention d'équipement versée, ni même d'en tenir compte lors de son calcul définitif.

#### **4. AFFECTATION D'UN BIEN AYANT OUVERT DROIT À DEDUCTION À UN SECTEUR EXONÉRÉ N'OUVRANT PAS DROIT À DÉDUCTION**

*Référence* : Instruction SLF/DCP n° 1314 du 7 janvier 1994 - page 42 - §52 - 4ème alinéa

L'instruction du 7 janvier 1994 précise qu'en cas de transfert d'une immobilisation entre secteur imposable et secteur non imposable, les déductions de TVA afférente à cette immobilisation doivent faire l'objet d'une régularisation (déduction complémentaire ou versement complémentaire) dans certaines situations.

Désormais, en application de l'article 257-8°-1-c du code général des impôts, les établissements, lorsqu'ils procèdent au changement d'affectation d'un bien qui a ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de son acquisition ou de sa précédente affectation, doivent soumettre à la TVA 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.

Cette disposition qui concerne tous les biens est commentée par le BOI 3 CA-94 numéro spécial précité, au n° 183.

Les difficultés d'application de la présente instruction doivent être portées à la connaissance, selon leur nature, soit des Services fiscaux territorialement compétents, soit de la Direction de la Comptabilité publique (Bureau D4).

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

