

TVA : les grands principes

Entretien avec Thierry Benoit, chargé de domaine finances à l'Amue



Plus de 20 ans après son arrivée dans les universités, l'application de la TVA reste une mission délicate. Entre une réglementation très pointue et l'organisation complexe de ces énormes machines que sont les universités, la tâche n'est pas facile... Afin de mieux sensibiliser les acteurs aux rouages de cet impôt, l'Agence de mutualisation des universités et des établissements a proposé cette année un cycle de formations dans toute la France. Thierry Benoit revient pour Vie Universitaire sur les grands principes de la TVA.

Vie Universitaire : Qu'est-ce que la TVA ?

Thierry Benoit : La TVA est ce qu'on appelle un impôt sur la dépense, sur la consommation. Autrement dit, c'est l'utilisation des ressources qui est imposée à la TVA : cet impôt s'applique dès que les revenus d'une personne sont utilisés pour acquérir un service ou un bien. Cet impôt est souvent présenté comme un impôt « indirect et unique ». Indirect cela signifie que, bien que le contribuable soit l'acheteur d'un produit, la taxe n'est pas collectée auprès de lui par l'État. Elle est collectée par le vendeur, à charge pour lui de la reverser au trésor public.

Le vendeur à cette occasion devient un redevable légal de l'impôt. Le consommateur final, quant à lui, en est le redevable réel puisque l'objectif de la TVA est de frapper la consommation finale de tout, bien ou service, et uniquement cette consommation finale. Toutefois, la TVA a vocation à s'appliquer à toute mise à la consommation d'un produit. Aussi, afin d'éviter que la TVA ne pèse réellement sur chacune des transactions du cycle de production ou de distribution d'un produit, il a été mis en place un mécanisme de paiement fractionné : le vendeur collecte la TVA auprès de son client et déduit la TVA que lui a facturée son fournisseur.

VU : La TVA est donc neutre pour les intermédiaires ?

T. B. : Exactement. Ce qui conduit à distinguer deux catégories de personnes dans le système de TVA : le consommateur intermédiaire et le consommateur final.

En abordant la TVA de manière métaphorique, il est possible d'assimiler cet impôt à une chaîne composée de maillons. Chacun des maillons correspond à une consommation intermédiaire qui s'incorpore dans un cycle de production ou de distribution d'un produit. Le maillon ultime de la chaîne représente, quant à lui, la consommation finale de ce produit. La TVA a pour objectif de faire effec-

tivement porter l'impôt uniquement sur le dernier maillon et ce, quelle que soit la longueur de la chaîne. Les maillons intermédiaires (ou les consommations intermédiaires) ne supportent pas le poids de l'impôt sauf si un tel maillon se détache de la chaîne et vient en quelque sorte la rompre. Ce maillon devient alors le dernier de la chaîne. Il est donc normal de l'assimiler à une consommation finale. Pour résumer, la TVA est un impôt indirect, neutre dans le circuit économique, et unique, puisqu'il ne taxe que la consommation finale.

VU : Comment se situent les universités dans ce schéma ?

T. B. : Les universités ont, si j'ose dire, une double casquette. Elles peuvent intervenir en qualité de consommateur intermédiaire. Elles vont alors pouvoir récupérer la taxe sur leurs dépenses dès lors que celles-ci sont directement liées aux opérations donnant lieu à collecte de TVA au titre de la vente de biens ou de services. Elles peuvent également avoir la casquette d'un consommateur final, comme par exemple tout particulier qui acquiert des biens. C'est le cas lorsqu'elles supportent des dépenses pour les besoins d'opérations qui ne donnent pas lieu à la collecte de la TVA. Il leur appartient alors de supporter le poids de la TVA.

VU : Dans quels cas sont-elles considérées comme des consommateurs intermédiaires ?

T. B. : C'est le cas par exemple lorsqu'elles réalisent ou signent des contrats de recherche au profit d'un tiers et facturent un prix en contrepartie de la prestation qui est fournie, notamment à l'occasion de la cession d'un brevet ou d'un droit de licence. Cela peut être également le cas quand une université donne en location des locaux ou encore exerce une activité d'édition.

VU : Comment s'analyse l'activité d'enseignement ?

T. B. : S'agissant de la formation initiale ou encore de la formation conti-

nue, les universités réalisent des activités situées dans le champ d'application de la TVA. Néanmoins, elles sont exonérées de cet impôt par la loi, c'est-à-dire qu'elles ne donnent pas lieu à collecte de TVA. Pour ce type d'activités, les universités se retrouvent dans la situation d'un consommateur final.

VU : C'est-à-dire ?

T. B. : L'enseignement universitaire, technique ou professionnel ainsi que les opérations qui y sont « étroitement liées » (par exemple, la vente de matériels pédagogiques aux étudiants tels que les photocopies, ou la vente d'objets fabriqués et services rendus par les élèves dans le cadre de la mise en pratique de l'enseignement dispensé sous réserve que cela ne crée pas de distorsions de concurrence) sont exonérés de TVA⁽¹⁾. L'objectif de la réglementation est très clair : éviter que l'accès à la formation soit difficile en raison d'un renchérissement du coût de l'accès à ces formations. À l'évidence, si l'on devait les soumettre à la TVA, les droits d'inscription à l'université subiraient une augmentation.

VU : Dans ce cadre, les activités de recherche sont-elles « étroitement liées à l'enseignement » ?

T. B. : À cet égard, il faut tout d'abord préciser que l'activité de recherche ne détermine pas en tant que telle l'imposition à la TVA. Elle doit être soumise à la TVA uniquement si elle donne lieu au paiement d'un prix par des tiers. Dans ce cas, il est possible de répondre par la négative à votre question. Au demeurant, l'Allemagne a été condamnée l'année dernière par la Cour de justice des communautés européennes, parce qu'elle exonérait de TVA les prestations de recherche facturées à titre onéreux. Cet État considérait que ces prestations pouvaient être regardées comme des opérations étroitement liées à l'enseignement. Dans le cadre d'une procédure contentieuse engagée par la Commission européenne, la Cour a jugé qu'une telle interprétation des textes est contraire aux

objectifs de la TVA. Selon la CJCE, l'activité de recherche est certes utile à l'enseignement universitaire mais elle n'est pas indispensable pour atteindre l'objectif de l'enseignement universitaire, lequel consiste avant tout à former des étudiants en vue de leur permettre d'exercer une activité professionnelle.

VU : Sur quoi se base le raisonnement suivi ?

T. B. : Les universités, au travers de leurs activités marchandes, se placent dans un cadre concurrentiel, puisqu'elles accomplissent des activités que peuvent réaliser des entreprises de droit privé. Il est donc indispensable de faire respecter, d'une part le principe d'égalité devant les charges publiques, et d'autre part d'éviter les distorsions de concurrence entre les différents opérateurs économiques intervenant dans un même domaine d'activité économique. À opération égale, on doit être soumis à la même réglementation fiscale !

VU : Depuis combien de temps les universités respectent-elles cette obligation ?

T. B. : Elles sont soumises à la TVA depuis 1981, c'est-à-dire après l'entrée en vigueur de la sixième directive qui a fixé, au sein de la Communauté européenne, les règles de détermination d'une assiette uniforme de la TVA. Toutefois, dans les faits, les principes de fonctionnement des mécanismes de l'impôt n'ont pas toujours été parfaitement assimilés. Ce qui s'est traduit par des mises en œuvre erronées de la réglementation.

VU : Par exemple ?

T. B. : L'exemple le plus significatif se situe dans le domaine du droit à déduction. Il s'est avéré que les universités ont, pour la plupart, récupéré systématiquement la TVA sur leurs dépenses, au motif qu'elles imposaient l'ensemble des aides financières dont elles étaient bénéficiaires, notamment les subventions de l'État. Ce faisant, elles ont transformé l'impôt en subvention. En matière de

recherche, elles ont systématiquement récupéré la TVA alors que les dépenses concernées étaient très loin de concourir à des opérations taxées dans leur ensemble, ce qui me fait dire qu'elles ont artificiellement mis en place un taux zéro : je ne taxe pas, mais je récupère et par suite l'impôt se transforme en subvention. Bien évidemment c'était complètement contraire à l'objectif de la TVA qui, encore une fois, est un impôt qui doit effectivement peser sur le consommateur final.

VU : Il faut donc faire le tri entre les dépenses qui ouvrent droit à déduction à la TVA et les autres ?

T. B. : Tout à fait.

VU : Les universités y arrivent-elles ?

T. B. : On peut penser que jusqu'à un passé récent, ce n'était pas le cas, puisque plusieurs établissements ont fait l'objet d'un contrôle fiscal et que ces contrôles ont mis en exergue une mauvaise application de la réglementation. Désormais, les acteurs sont plus sensibilisés : une instruction énonçant les principales règles à suivre par les établissements a été publiée en mars 2002 au bulletin officiel de la Comptabilité publique. Pour sa part, l'Amue a répercuté, notam-

ment lors de ses actions de formation, la nécessité de distinguer au sein des opérations de recherche celles qui sont soumises à la TVA et celles qui ne le sont pas.

J'ajoute que dans la mesure où les établissements agiront sur la base d'une politique des coûts complets, ils n'auront plus de problème avec la TVA. En effet, les dépenses seront nécessairement répercutées dans le prix des opérations soumises à l'impôt. Sur ce point, il est vrai que la tenue d'une comptabilité analytique s'avère nécessaire pour un suivi précis du calcul des coûts.

VU : Qu'en est-il des dépenses communes de l'établissement intervenant dans l'ensemble du fonctionnement et donc dans les activités commerciales des établissements ?

T. B. : Ce sont des dépenses que l'on peut qualifier au regard de la TVA, comme des dépenses de frais généraux. Elles entretiennent un lien immédiat avec des opérations taxées. L'établissement est autorisé à récupérer la TVA sur les frais généraux dans une proportion bien définie, comme toute dépense mixte.

Je m'explique. Tout établissement, dès lors qu'il a plusieurs types d'activités qui ne sont pas toutes soumises au même régime de TVA (taxation

ou exonération), va engager des dépenses mixtes, c'est-à-dire des dépenses qui ne peuvent pas être affectées précisément à l'une ou l'autre de ces activités. Pour déduire la TVA comprise dans le coût de ces dépenses mixtes, l'établissement applique au montant correspondant une règle particulière consistant à calculer un pourcentage de déduction. Ce prorata est déterminé suivant le rapport entre le chiffre d'affaires des opérations ouvrant droit à déduction et le chiffre d'affaires total de l'établissement.

VU : Quels objectifs visait la formation relative à la TVA organisée par l'AMUE ?

T. B. : La TVA est un domaine où il faut plusieurs années de pratique pour devenir un spécialiste, et je crois qu'il ne relève pas des missions des universités d'être des spécialistes. En revanche, il convient, aux fins de sécuriser leur gestion au regard des obligations fiscales, qu'elles se posent les bonnes questions et connaissent les rouages de l'impôt. En quelque sorte, avec les formations de l'Amue⁽¹⁾, nous avons essayé de baliser la progression dans un schéma de raisonnement. Cela ne permet pas nécessairement d'apporter la réponse à toutes les questions, mais en tout

cas de se poser les bonnes questions et d'être sur les bonnes voies.

VU : Quels sont les acteurs universitaires qui doivent être sensibilisés aux principes de la TVA ?

T. B. : À mon sens, la question de la TVA doit relever d'une politique d'établissement et être gérée de façon centralisée. La seule entité qui existe pour la TVA, c'est l'établissement. D'où la nécessité d'avoir une vue d'ensemble. Mais les directeurs de composantes ou de laboratoires ont besoin, à l'évidence, d'avoir des connaissances sur la TVA. Il doit donc s'établir un dialogue au sein d'un établissement entre les différents acteurs concernés, depuis l'enseignant-chercheur jusqu'aux services centraux. La concertation est toujours une vertu.

PROPOS RECUEILLIS PAR FRANÇOIS LENOBLE

(1) En application des dispositions de l'article 261. 4. 4° a du code général des impôts, lequel transpose en droit interne l'article 13 i de la sixième directive européenne.

(2) Les documents utilisés par l'Amue dans le cadre de la formation dispensée aux établissements seront mis en ligne prochainement sur le site de l'Agence.