

## INSTRUCTION

N° 02-027-M9 du 27 mars 2002

NOR : BUD R 02 00027 J

Texte publié au **Bulletin Officiel de la Comptabilité Publique**

<b>RÉGIME DE TVA DANS LES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE</b>
---

<b>ANALYSE</b>
----------------

Précisions sur les modalités d'application de la réglementation sur la taxe sur la valeur ajoutée
---

Date d'application : 27/03/2002
---------------------------------

### MOTS-CLÉS

ÉTABLISSEMENT PUBLIC NATIONAL ; ÉTABLISSEMENT PUBLIC À CARACTÈRE SCIENTIFIQUE ET CULTUREL ;  
ÉTABLISSEMENT PUBLIC À CARACTÈRE SCIENT ET TECHNO ; TAXE À LA VALEUR AJOUTÉE

### DOCUMENTS À ANNOTER

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

### DOCUMENTS À ABROGER

Néant

### DESTINATAIRES POUR APPLICATION

EP													

### DIFFUSION

CS 10

**DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE**

*5<sup>ème</sup> Sous-direction - Bureau 5B*

Mesdames et Messieurs les agents comptables des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), des autres établissements publics nationaux d'enseignement supérieur et des établissements publics à caractère scientifique et technologique (EPST) voudront bien trouver ci-joint en annexe une fiche établie par les services de la Direction Générale des Impôts relative au régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.

Cette fiche a été établie lors des différents travaux qui ont eu lieu dans le cadre de la mise en place des services d'activités industrielles et commerciales créés par la loi n°99-587 du 12 juillet 1999 sur l'innovation et la recherche.

Cette fiche permet en outre d'apporter des compléments d'information sur les dispositions contenues dans l'instruction commune SLF/DCP n°1314 du 7 janvier 1994 diffusée par l'instruction n°94-014-M9 du 8 février 1994, notamment sur le régime d'imposition des sommes perçues par les établissements lors de la réalisation de leurs différentes opérations de recherche.

Il convient ainsi d'annoter les dispositions contenues dans le paragraphe 313-3 Régime des subventions de l'instruction du 7 janvier 1994 précitée des précisions apportées par la présente fiche technique.

Toute difficulté d'application de la présente instruction et de son annexe doit être portée à la connaissance, selon sa nature, soit de la direction de la législation fiscale (Bureau D1) soit de la direction générale de la Comptabilité publique (Bureau 5B).

LE DIRECTEUR GÉNÉRAL DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Pour le Directeur Général de la Comptabilité Publique

L'INSPECTEUR DES FINANCES, CHARGÉ DE LA 5<sup>ÈME</sup> SOUS-DIRECTION

JEAN-LOUIS ROUQUETTE

ANNEXE : Fiche DGI

<p><b>FICHE</b></p> <p>-</p> <p><b>RÉGIME DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE APPLICABLE AUX ÉTABLISSEMENTS PUBLICS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE.</b></p> <p>-----</p>
--

**I - Champ d'application de la TVA concernant les établissements publics d'enseignement supérieur**

***1. Principes applicables***

Les universités et les 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 en étant exonérées.

Il en résulte les conséquences suivantes.

*a) En application de l'article 256 du code général des impôts, les différentes opérations des universités et des autres établissements publics d'enseignement supérieur entrent dans le champ d'application de la TVA*

Ces opérations doivent donc, en principe, être effectivement soumises à la TVA sauf lorsqu'elles bénéficient d'une exonération.

Il est précisé que la liste des opérations imposées ou exonérées citées ci-après n'est pas exhaustive : elle a seulement pour but d'illustrer de manière concrète l'application des règles de TVA dans les établissements publics d'enseignement supérieur.

*b) Les établissements nationaux d'enseignement supérieur constituent, selon la terminologie précise, des redevables partiels de la TVA*

Ainsi, ils ont le choix, pour l'exercice de leurs droits à déduction, entre :

- les modalités nouvelles adoptées pour tenir compte de la création des SAIC ;
- la règle de droit prévoyant la constitution de secteurs distincts d'activité ;

- la règle par défaut du prorata général pour les établissements qui ne sont pas en mesure de mettre en œuvre correctement les deux régimes précédents.

## ANNEXE (suite)

**2. Opérations imposées***a) Les opérations de recherche*

Les travaux d'études et de recherche sont imposés à la TVA lorsque :

- ceux-ci se traduisent par la réalisation d'une prestation de services ou d'une livraison de biens directe au profit d'un tiers, y compris d'autres organismes publics juridiquement distincts (autres universités, CNRS, INSERM, Etat, autres collectivités publiques...);

- et que ces tiers versent en contrepartie de cette opération une rémunération, qu'elle soit en nature ou en argent.

Il résulte de ces règles que seront soumises à la TVA les sommes qui, quelle que soit la qualification qui leur est conférée par les parties, constituent, dans les faits, la contrepartie d'une opération de recherche individualisée effectuée au profit de la partie versante<sup>(1)</sup>.

Tel est le cas notamment des subventions qui ont pour objet de permettre à la partie versante de devenir propriétaire du résultat des travaux de recherche et de les exploiter commercialement ensuite.

Cela étant, l'existence d'une convention entre la partie versante et le bénéficiaire n'entraîne pas à elle seule l'imposition systématique des sommes dont ce contrat prévoit le versement. Seules seront imposées les sommes versées en contrepartie de la réalisation par le bénéficiaire d'une opération individualisée au profit de la partie versante.

A cet égard, il est précisé que, même lorsqu'un contrat prévoit le versement d'une somme au profit d'un établissement en vue de financer un de ses programmes de recherche, la simple obligation contractuelle pour ce dernier de fournir à la partie versante des comptes-rendus ou des rapports d'évaluation permettant le contrôle de l'utilisation des fonds attribués ou encore des rapports d'avancement des travaux ne caractérise pas un service individualisé entraînant l'imposition des sommes distribuées.

Tel sera notamment le cas :

- de la recherche dite « subventionnée » ;

- des subventions allouées dans le cadre du contrat quadriennal recherche sous réserve qu'elles soient affectées à la recherche subventionnée. Ces subventions comprennent en particulier les crédits d'infrastructure, de fonctionnement, de maintenance et de vacation ;

---

<sup>1</sup> Cette solution est identique que l'opération de recherche s'inscrive dans le cadre de la recherche fondamentale ou appliquée.

## ANNEXE (suite)

Par ailleurs, ne sont également pas taxés :

- les travaux d'études et de recherche quand ils sont effectués par les étudiants dans le cadre de la mise en pratique de l'enseignement dispensé et qu'ils remplissent les deux conditions déjà exposées ;

- enfin, les opérations de recherche exonérées en application des règles de territorialité.

Cas particulier : subventions affectées dès l'origine par la partie versante à une opération de recherche.

L'instruction commune du service de la législation fiscale et de la direction de la comptabilité publique du 7 janvier 1994 indiquait que les subventions « fléchées » du secteur de la recherche étaient imposables.

Ces subventions « fléchées » ne doivent être soumises à la TVA que lorsqu'elles constituent la contrepartie d'une opération individualisée effectuée au profit de la partie versante ou lorsqu'elles constituent le complément de prix d'une opération de recherche devant être soumise à la taxe.

Si tel n'est pas le cas et que la subvention est néanmoins destinée à financer les dépenses d'une opération de recherche devant être soumise à la taxe, son montant n'aura pas à être imposé et, un droit à déduction de la TVA afférente à ces dépenses sera ouvert dès lors que leur coût fait partie des éléments constitutifs du prix des opérations de recherche concernées.

Lorsque la subvention est affectée dès l'origine à une opération de recherche exonérée, celle-ci, bien entendu, bénéficie de cette exonération.

*b) L'exploitation de droits intellectuels*

L'exploitation de droits intellectuels tels que les droits de la propriété littéraire ou artistique, les brevets d'invention, les procédés ou modèles, constitue une activité passible de la TVA (CGI, art. 256-IV). Les cessions de droits patrimoniaux reconnus aux auteurs des œuvres de l'esprit sont, en principe, soumises au taux réduit de 5,5 % de la TVA.

*c) La mise à disposition de locaux*

La mise à disposition à titre onéreux de locaux aménagés à usage professionnel par l'établissement public à des tiers constitue une prestation de services imposée à la TVA de plein droit.

En revanche, une option doit être formulée pour soumettre à la TVA les opérations de location de locaux nus à usage professionnel (CGI, art. 260-2° et ann. II, art. 193 à 195 A).

## ANNEXE (suite)

*d) Les ventes de publications*

Les ventes d'ouvrages répondant à la définition fiscale du livre sont imposées à la TVA au taux réduit de 5,5 % (CGI, art. 278 bis).

Les ventes d'écrits périodiques constituant des publications de presse au sens de l'article 298 septies du CGI (publications inscrites sur les registres de la commission paritaire des publications et agences de presse - CPPAP - et ayant fait l'objet d'une décision favorable du directeur des services fiscaux) sont soumises à la TVA au taux de 2,10 %.

Les ventes portant sur des annuaires et des écrits périodiques ne constituant pas des publications de presse, au sens des dispositions déjà citées, et édités par des organismes à but non lucratif sont exonérées de la taxe à la condition :

- d'une part, que les annonces et réclames ne couvrent jamais plus des deux tiers de la surface de ces périodiques ou annuaires ;

- d'autre part, que l'ensemble des annonces ou réclames d'un même annonceur ne soit jamais, dans une même année, supérieur au dixième de la surface totale des numéros parus durant cette année (CGI, art. 298 duodécies).

Les recettes d'annonces ou de publicité dans les publications vendues par l'établissement sont, quant à elles, toujours imposées à la TVA au taux de 19,6 %.

*e) Les ventes de matériels pédagogiques*

Les livraisons de matériels pédagogiques (films, cassettes, catalogues, photocopiés, CD-ROM) effectuées à titre onéreux sont taxables. Toutefois, les ventes de matériels pédagogiques aux élèves et étudiants sont exonérées de TVA lorsqu'elles constituent le complément obligé et inséparable de l'enseignement (cf. infra).

*f) Les prestations télématiques*

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

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

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

## ANNEXE (suite)

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

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

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

*g) Les cessions d'immobilisations*

Les ventes de biens meubles corporels usagés faites par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leur activité imposée, et qui ont ouvert droit à déduction totalement ou partiellement lors de leur acquisition sont soumises à la TVA (CGI, art. 261-3-1<sup>o</sup>-a).

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

Pour l'application correcte de cette règle, il est nécessaire que l'inventaire des biens immobilisés fasse apparaître si le bien a, ou n'a pas, ouvert droit à déduction lors de son acquisition. En l'absence de cette information, la collecte de TVA doit avoir lieu systématiquement.

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

**3. Les opérations exonérées**

*a) Activités exonérées au titre de l'article 261-4-4<sup>o</sup> a du code général des impôts*

Sont exonérées les prestations de services et les livraisons de biens qui leurs sont étroitement liées, effectuées dans le cadre :

- de l'enseignement primaire, secondaire et supérieur dispensé dans les établissements d'enseignement publics et privés ;
- de l'enseignement universitaire, technique ou professionnel ;
- de l'enseignement et de la formation professionnelle agricoles ;
- de la formation professionnelle continue ;
- et de l'enseignement à distance.

## ANNEXE (suite)

Outre les prestations d'enseignement ainsi expressément exonérées, les livraisons de biens et prestations de services étroitement liées à l'enseignement exonérées sont les suivantes :

- vente de matériels pédagogiques aux élèves et étudiants (polycopiés...) : ces opérations sont exonérées lorsqu'elles constituent le complément obligé et inséparable de l'enseignement ;
- travaux d'impression de mémoires et de thèses réalisés par l'établissement.

Les sommes demandées par l'établissement en contrepartie de ces travaux sont exonérées de TVA à condition que ces travaux bénéficient aux étudiants, pour les besoins de leurs études et qu'ils soient réalisés dans un nombre limité d'exemplaires sans recours à des méthodes commerciales de gestion susceptibles de leur conférer un caractère concurrentiel ;

- vente d'objets fabriqués par les élèves et services rendus par les élèves dans le cadre de la mise en pratique de l'enseignement dispensé (y compris les travaux de recherche réalisés par les étudiants).

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

*b) Transferts de financements*

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

Ces financements sont soumis à la TVA chez le bénéficiaire final du financement, dans les conditions normales. A cet égard, il est précisé que les recettes reçues pour des prestations de recherche effectuées pour l'Union européenne ne sont pas imposées chez le destinataire final.

*c) Opérations de recherche effectuées à titre onéreux au bénéfice de tiers établis hors de France*

Conformément aux dispositions de l'article 259 B du code général des impôts, les prestations d'études et de recherche réalisées par les établissements publics nationaux d'enseignement supérieur ne sont pas imposables à la TVA en France lorsque :

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

En revanche, ces prestations sont soumises à la TVA en France lorsque le preneur est établi dans un autre Etat membre de la Communauté sans y être assujetti à la taxe.



## ANNEXE (suite)

*d) Opérations de recherche financées par des organismes communautaires*

Ainsi que le précise l'instruction BOI 3 CA du 8 septembre 1994 (n° 49), il est rappelé que les sommes versées par des organismes communautaires en contrepartie de prestations dont ces organismes sont les bénéficiaires et qui sont visées à l'article 259 B du code général des impôts, notamment dans le cadre de contrats de recherche, sont exonérées de TVA mais ouvrent néanmoins un droit à déduction sur les dépenses correspondantes et, le cas échéant, leur montant doit être inscrit aux deux termes du pourcentage de déduction.

Les prestations concernées sont les suivantes :

- cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce et d'autres droits similaires ;
- locations de biens meubles corporels autres que des moyens de transport ;
- prestations de publicité ;
- prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études dans tous les domaines y compris ceux de l'organisation de la recherche et du développement ; prestations des experts comptables ;
- traitement des données et fournitures d'informations ;
- opérations bancaires, financières et d'assurance ou de réassurance, à l'exception de la location de coffres-forts ;
- mise à disposition de personnel ;
- prestations des intermédiaires qui interviennent au nom et pour le compte d'autrui dans la fourniture des prestations de services désignées dans la présente liste ;
- obligation de ne pas exercer, même à titre partiel, une activité professionnelle ou un droit mentionné au présent article ;
- prestations de télécommunications.

## ANNEXE (suite)

Par ailleurs, les subventions<sup>(2)</sup> versées par les organismes communautaires n'ont pas à être soumises à la TVA. Lorsqu'elles présentent le caractère de complément de prix d'opérations ouvrant droit à déduction, leur montant doit être inscrit aux deux termes du rapport déterminant le pourcentage de déduction de l'établissement bénéficiaire. Si elles ne revêtent pas le caractère de complément de prix, il n'en est pas tenu compte pour calculer le pourcentage de déduction, le cas échéant, applicable. En d'autres termes, la perception d'une telle subvention ne limite pas les droits à déduction de l'établissement.

#### 4. Précisions diverses

##### *a) Etablissements publics d'enseignement supérieur n'exerçant pas d'opération ouvrant droit à déduction*

Lorsqu'un établissement ne réalise pas d'opération imposée ou exonérée mais ouvrant droit à déduction, il ne peut bien entendu prétendre à aucune déduction sur ses dépenses.

##### *b) Prestations de services effectuées par les établissements pour leur propre besoin*

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

Ainsi, la mise à disposition pour les besoins d'activités exonérées, d'un service ou d'un matériel utilisé par ailleurs pour les besoins d'opérations de recherche soumises à la TVA n'est pas imposée même lorsque cette mise à disposition s'effectue en contrepartie d'un flux financier censé représenter la contrepartie de cette opération interne.

Cette règle, si elle ne fait pas obstacle à ce que ce flux financier fasse l'objet d'une facturation entre les services concernés (notamment utilisation de factures proforma pour les besoins de la comptabilité analytique), **s'oppose en tout état de cause à ce que le document émis à cette occasion mentionne de la TVA.**

Dès lors que l'établissement a mis en œuvre un SAIC, la dépense de biens ou de services à partir de laquelle est effectuée l'opération interne doit être considérée comme une dépense « mixte » et la taxe ayant grevé, le cas échéant, cette dépense est déductible, selon le cas, en fonction de la proportion d'utilisation initiale des biens ou des services concernés ou, au contraire, à raison de la proportion d'utilisation résultant des corrections apportées (cf. infra, « modification de proportion d'utilisation d'un bien mixte »).

---

<sup>2</sup> Il s'agit des sommes qui ne sont pas versées à l'établissement en contrepartie d'opérations effectuées par celui-ci au profit de l'organisme communautaire payeur.

## ANNEXE (suite)

**II - Règles applicables aux établissements d'enseignement supérieur ayant opté pour la création d'un service d'activités industrielles et commerciales**

La loi du 12 juillet 1999 sur l'innovation et la recherche prévoit que tout établissement d'enseignement supérieur peut créer un service d'activités industrielles et commerciales (SAIC), notamment pour les activités de valorisation commerciale des travaux de recherche menés par l'établissement.

Doté d'un budget annexe et d'une comptabilité distincte, le SAIC constitue une structure juridique adaptée au suivi comptable et fiscal imposé par les textes en permettant d'individualiser les recettes et les dépenses propres aux activités marchandes réalisées par un établissement.

***1. Conséquences de la mise en place d'un SAIC***

Dès lors qu'il a opté pour la création d'un SAIC, un établissement public d'enseignement doit suivre distinctement les diverses activités qu'il réalise de la manière suivante.

*a) Toutes les activités imposées à la TVA ainsi que certaines activités exonérées de cet impôt doivent être regroupées au sein du SAIC sans préjudice, toutefois, de la constitution, au regard de la TVA, de secteurs d'activités distincts au sens de l'article 213 de l'annexe II au code général des impôts. Ces secteurs doivent notamment être constitués pour les opérations afférentes à l'activité d'éditeur et pour les opérations de location de locaux nus soumises à la TVA sur option (CGI, ann. II, art. 193) ou exonérées à défaut d'option.*

Les opérations concernées doivent donc, sur le plan comptable, être suivies séparément au sein du SAIC.

Les activités comprises dans le SAIC sont :

- les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux (CGI, art. 256) ;

- les produits des accords et conventions à caractère industriel et commercial, notamment d'essais, de recherche, d'études, d'analyses, de conseil, d'expertises effectués pour le compte de tiers ;

- les produits de l'exploitation des brevets et licences de l'établissement ;

- les produits des activités d'édition de l'établissement ;

- les produits des baux et locations de l'établissement imposés de plein droit ou sur option, ainsi que les produits se rapportant aux locations de locaux nus au titre desquelles n'a pas été formulée d'option.

## ANNEXE (suite)

La déductibilité de la TVA afférente aux dépenses affectées exclusivement au SAIC s'apprécie dans les conditions et limites de droit commun.

Ainsi, par exemple, aucun droit à déduction ne peut être exercé au titre des dépenses exposées pour les besoins d'une opération de location de locaux nus exonérée de TVA.

*b) Les autres activités de l'établissement (enseignement, formation professionnelle continue, recherche subventionnée qui n'est pas effectuée au profit de tiers) sont, quant à elles, érigées en un secteur distinct (secteur des activités exonérées).*

Aucun droit à déduction n'est ouvert au titre des dépenses concourant exclusivement à la réalisation des opérations de ce secteur.

*c) S'agissant des dépenses utilisées à la fois pour les opérations soumises à la TVA du SAIC et pour les opérations exonérées de l'établissement (dépenses mixtes), il convient d'appliquer le régime particulier décrit ci-dessous*

**2. Les dépenses communes au SAIC et au secteur des activités exonérées : les « dépenses mixtes »**

*a) Détermination d'une clef de répartition des dépenses mixtes pour l'exercice des droits à déduction*

A titre de règle pratique, il est admis que, eu égard au fait que le SAIC a pour objectif de permettre un meilleur suivi de l'utilisation des dépenses, la TVA ayant grevé les biens et services utilisés concurremment par les activités imposées du SAIC et celles relevant du « secteur exonéré » de l'établissement puisse être déduite en fonction de la proportion d'utilisation de ces biens et services par le SAIC.

La mise en œuvre de cette règle est subordonnée au calcul pour chaque dépense d'une clef de répartition adaptée à la situation de l'établissement et traduisant correctement la proportion d'utilisation de la dépense pour les besoins du SAIC et du « secteur exonéré ». Aussi, les établissements doivent-ils, pour le calcul de cette proportion, s'appuyer sur les résultats de la comptabilité analytique.

A titre de pièce justificative, le SAIC devra avoir en sa possession un double des factures reçues par l'établissement ainsi que, le cas échéant, du relevé de charges correspondant à l'acquisition du bien ou du service utilisé en commun. Il devra impérativement être porté sur chacune des pièces justificatives la proportion d'utilisation du bien ou du service par le SAIC et par le secteur exonéré.

A défaut de respecter ces conditions, c'est la règle de droit qui s'appliquerait pour déterminer la quotité de déduction des dépenses mixtes, à savoir la déduction en fonction du pourcentage de déduction financier prévu à l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts.

## ANNEXE (suite)

*b) Modification de l'affectation d'une immobilisation*- Transfert d'un bien immobilisé exclusivement affecté au SAIC vers le secteur exonéré

Le transfert au secteur exonéré d'un bien mobilier d'investissement affecté initialement à une opération imposée à la TVA du SAIC est assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux.

Corrélativement, ce transfert doit donner lieu à l'imposition à la TVA d'une livraison à soi-même (LASM) au profit du secteur exonéré. La base d'imposition de la LASM doit être déterminée dans les conditions fixées par l'article 266-1-c du code général des impôts.

Bien entendu, la TVA due au titre de cette opération n'est pas déductible.

S'agissant des biens revêtant un caractère immobilier, le transfert se traduit par l'obligation de procéder aux régularisations du droit à déduction exercé prévues à l'article 210 de l'annexe II au code général des impôts.

- Transfert d'un bien affecté exclusivement au secteur exonéré vers le SAIC

Le transfert à une activité imposée du SAIC d'un bien mobilier d'investissement affecté initialement au secteur exonéré ouvre droit, au titre de la TVA ayant grevé ce bien, au bénéfice d'un crédit de départ calculé dans les conditions prévues par les dispositions de l'article 226 de l'annexe II au CGI.

- Modification de la proportion d'utilisation d'un bien mixte

Lorsque les conditions d'utilisation d'un bien mixte évoluent de sorte que la clef de répartition s'en trouve modifiée, l'établissement peut être tenu de procéder à une régularisation des droits à déduction exercés initialement.

A titre de règle pratique, des corrections ne doivent être apportées que si le pourcentage d'utilisation à des opérations du SAIC varie de plus de dix points par rapport à la proportion initiale dans les quatre ou les dix-neuf années suivant celle au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance selon qu'il s'agit d'un bien de nature mobilière ou immobilière.

Cette régularisation se traduit par une déduction complémentaire ou un reversement de la TVA déduite à effectuer l'année au cours de laquelle la variation a été constatée.

Il est admis que, lors de la 1<sup>ère</sup> année d'application et dans le cadre de la constitution du SAIC, ne feront pas l'objet d'une régularisation de TVA les immobilisations mixtes déjà utilisées par les établissements d'enseignement supérieur dont le pourcentage d'affectation, déterminé en fonction des règles décrites ci-dessus, varie de plus de 10 points par rapport au pourcentage de déduction financier calculé dans les conditions prévues dans l'instruction commune Service de la législation fiscale/Direction de la comptabilité publique n° 1314 du 7 janvier 1994 (n<sup>os</sup> 3.2.3 et 4.2.2).

## ANNEXE (suite)

Les années suivantes, les variations dans l'utilisation des biens mixtes devront s'apprécier en partant des pourcentages d'affectation déterminés lors de la mise en place du SAIC. Bien entendu, en cas de variation de plus de 10 points, les régularisations seront exigibles.

En contrepartie de l'imposition à la TVA des activités suivies au sein du SAIC, les établissements exercent le droit à déduction de la TVA afférente à leurs dépenses dans les conditions de droit commun.

Ainsi, en application de l'article 271-I du code général des impôts, les établissements ne peuvent déduire la TVA grevant les dépenses d'investissement, de biens autres qu'immobilisations et de services nécessaires, aux activités regroupées au sein du SAIC, que si le coût de ces dépenses fait partie des éléments constitutifs du prix des opérations soumises à la TVA.

Cette condition est considérée comme étant satisfaite pour ce qui concerne les investissements lorsque les charges de fonctionnement du SAIC comprennent, outre les charges courantes d'exploitation, les dotations aux amortissements de ces biens, ou un montant égal à ces dotations (annuités d'emprunts par exemple) et que ces charges sont effectivement répercutées dans le prix des opérations ouvrant droit à déduction. Cette règle s'applique lorsque les investissements sont financés au moyen d'une subvention d'équipement.

Bien entendu, lorsqu'il s'agit de dépenses « mixtes », seule doit être répercutée la fraction du coût des dépenses résultant de l'application au coût total des dépenses (dépenses courantes ou dotation aux amortissements) de la proportion d'utilisation.

### ***3. Les obligations déclaratives du SAIC***

Le SAIC est chargé d'accomplir l'ensemble des formalités administratives prévues en matière de TVA (CGI, art. 286 et 287-1). Un numéro individuel d'identification lui est attribué par le service des impôts dont dépend l'établissement d'enseignement supérieur qui l'a créé et il doit notamment déposer, dans les conditions de droit commun, les déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires au titre des opérations réalisées.

### **III - Règles applicables aux établissements publics d'enseignement supérieur n'ayant pas opté pour la création d'un service d'activités industrielles et commerciales**

Lorsqu'un établissement d'enseignement supérieur n'opte pas pour la création d'un SAIC, il doit en principe constituer des secteurs d'activités distincts mais peut, s'il éprouve des difficultés à procéder de la sorte, exercer ses droits à déduction en appliquant la règle du prorata définie à l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts.

Précision : S'agissant des heures complémentaires d'enseignement, il est admis que les sommes correspondantes ne soient pas inscrites au dénominateur du pourcentage de déduction de l'établissement bénéficiaire.

ANNEXE (suite)

### **CAS PARTICULIER DES SUBVENTIONS D'ÉQUIPEMENT**

#### ***Les subventions d'équipement***

##### ***a) Définition***

Pour qu'une subvention versée à un SAIC puisse suivre le régime particulier des subventions d'équipement prévu en matière de TVA, il est nécessaire, en principe, que cette subvention soit affectée dès l'origine par la partie versante à l'acquisition d'un ou plusieurs investissements déterminés.

Cela étant, il est admis d'appliquer ce régime particulier aux aides financières qu'un établissement public d'enseignement supérieur reçoit du ministère de l'éducation nationale, de la recherche et de la technologie quand bien même ces aides ne sont affectées à l'acquisition d'équipements déterminés qu'après la date de leur versement. Au titre de chaque subvention concernée, l'établissement doit toutefois transmettre impérativement au ministère de l'éducation nationale, de la recherche et de la technologie aux fins de validation, une liste détaillant ces équipements et mentionnant les références de la notification de la subvention, ainsi que le prévoit une circulaire n° 95-1131 du 19 juillet 1995 émanant de ce ministère.

La subvention doit être affectée directement à l'acquisition d'une immobilisation. Elle ne peut donc financer des dépenses de remboursements d'emprunts ou de dotations aux amortissements.

##### ***b) Régime de TVA applicable***

Les subventions d'équipement, n'ont pas à être soumises à la TVA ni à être prises en compte pour le calcul du pourcentage général de déduction de l'établissement bénéficiaire. En outre, les biens d'équipement acquis au moyen de ces subventions ouvrent droit à déduction, dans les conditions habituelles, de la TVA comprise dans leur coût d'acquisition ou de réalisation.

L'exercice de ce droit à déduction est subordonné en particulier au respect de la condition financière prévue à l'article 271-I du code général des impôts. Le coût des biens financés en totalité ou partiellement par ces subventions doit donc être répercuté dans le prix des opérations imposées à la TVA (cf. supra).

Si la condition de répercussion du coût des biens d'équipement n'est pas respectée, 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 interdiction de déduction ne porte que sur la fraction de taxe correspondant à la quote-part du montant financé par la subvention d'équipement.

## ANNEXE (suite et fin)

En tout état de cause, l'établissement est dans l'obligation de tenir une comptabilité analytique pour apporter la preuve que le coût est intégré dans le chiffre d'affaires.

**Précision : Notion d'immobilisations. Appréciation du seuil. Définition.**

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

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

Sur le plan fiscal, la limite retenue pour déterminer la faible valeur est de 2 500 F hors taxes depuis le 1er janvier 1988 (500 € pour les exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2002). Pour les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), cette limite a été fixée à 5 000 F hors taxe par instruction de la direction de la comptabilité publique (800 € à l'occasion du passage à l'euro). Pour des raisons pratiques, il est admis que ce dernier seuil bénéficie aux immobilisations de l'ensemble des établissements publics d'enseignement supérieur.

En raison de ces situations particulières, il est admis, pour les biens d'une valeur unitaire comprise entre 500 et 800 € (ou, le cas échéant, entre 2 500 F et 5 000 F), inscrits en comptabilité dans les charges de l'établissement, de ne pas exiger les régularisations prévues pour les immobilisations. Mais leur coût devra comme pour l'ensemble des immobilisations être répercuté dans le prix des prestations de services ou des livraisons de biens soumis à la TVA que ces biens concourent à produire.