

Document de référence

Formation

à la



Novembre2003

Avertissement

Le présent document est destiné à apporter aux personnels intéressés des établissements d'enseignement supérieur et de recherche les principaux éléments de connaissance utiles à la compréhension du mécanisme de fonctionnement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et, partant, de leur donner les moyens d'appliquer correctement les règles qui régissent cet impôt.

Il s'agit donc avant tout d'un document d'étude spécialement adapté à cet objectif dont le contenu s'articule entre les notions de base nécessaires à une bonne appréhension de la matière et des cas pratiques (exemples et exercices) reposant sur des situations concrètes propres à ce type d'établissements aux fins d'illustrer l'exposé théorique.

En vue de faciliter sa lecture, un glossaire figure en annexe. En effet, bien que ce recueil ait pour objet, non pas d'approfondir une matière fiscale, mais d'adapter les caractéristiques techniques de la TVA de manière à les rendre accessibles à des non-spécialistes, il n'est pas possible de s'affranchir totalement de la terminologie très précise qui s'attache à cette taxe.

Enfin, les développements qui suivent ne peuvent, en aucun cas, être mis en avant pour interpréter, et a fortiori contredire, les textes législatifs et réglementaires ainsi que la doctrine administrative exposés dans la documentation officielle de l'administration fiscale (instructions publiées au Bulletin officiel des impôts et documentation de base administrative).



Introduction et plan de la formation

Comme il a été dit précédemment, le présent document est un document d'étude visant à répondre aux attentes des personnels des établissements publics d'enseignement supérieur.

Il ne s'agit pas d'étudier en détail toutes les règles qui régissent la TVA, pas plus que de rendre experts en TVA les lecteurs.

Dans ces conditions, ce document s'attache tout spécialement à communiquer les fils conducteurs du raisonnement à suivre en matière de TVA.

L'objectif est avant tout de donner aux personnels des établissements concernés les moyens d'être en mesure de connaître sans ambiguïté le mode de fonctionnement de cet impôt et de faire face aux problèmes pratiques qu'ils peuvent rencontrer dans l'exercice de leurs fonctions.

Dans ce cadre, certains points ne seront pas abordés.

Cela étant, les éléments figurant dans ledit document, à articuler avec les instructions de l'administration fiscale¹, sont de nature à leur permettre de cerner les questions susceptibles de se poser et de mener une réflexion de manière pertinente.

Par suite, il est proposé d'examiner successivement :

- le calcul de la TVA brute ou collectée. Cette première partie conduira à aborder les questions relatives au champ d'application, à la territorialité, au fait générateur et à l'exigibilité, à la base d'imposition et au taux applicable ;
- les modalités d'exercice du droit à déduction. Cette seconde partie énoncera les grands principes en application desquels est déterminée la TVA déductible.
- Les cas particuliers des subventions et des livraisons à soi-même ainsi que des unités mixtes de recherche au travers de fiches spécifiques.

Afin de permettre au lecteur d'approfondir, s'il l'estime nécessaire, certains points développés dans ce guide, il est fait référence aux articles du Code Général des Impôts (CGI), aux instructions fiscales publiées au Bulletin officiel des impôts (BOI) ainsi qu'aux jurisprudences nationale et communautaire.

¹ Publiées au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-9-93 du 17 septembre 1993 et au bulletin officiel de la comptabilité publique sous les références n° 94-014M9 du 8 février 1994, n° 95-119-M9 du 6 novembre 1995, n° 02-027-M9 du 27 mars 2002.



Sommaire général

Qu'est-ce que la TVA ?	1
1^{ère} partie : Calcul de la TVA collectée.....	9
Le champ d'application.....	11
Les règles de territorialité	42
Fait générateur et exigibilité	70
La base d'imposition.....	80
Les taux de TVA.....	89
2^{ème} partie : Calcul de la TVA déductible	98
Le mécanisme de déduction	100
Les corrections de la déduction initiale.....	133
3^{ème} partie : fiches des cas particuliers	147
Fiches des cas particuliers	148
Lexique en matière de TVA.....	181







Pièce maîtresse du système français des taxes sur le chiffre d'affaires², la taxe sur la valeur ajoutée (en abrégé : TVA) est un impôt à fort rendement puisqu'il représente environ 45% des ressources budgétaires de l'Etat (en 2001 : 105,95 milliards d'euros).

Avant d'étudier précisément son mode de fonctionnement, il paraît utile de s'arrêter quelques instants sur les éléments qui caractérisent cet impôt.

Un rapide aperçu historique permettra ensuite de constater que la TVA, d'origine nationale, est devenue un impôt communautaire.

A. Les caractères de la TVA

Après avoir exposé globalement les caractères généraux de la TVA, nous nous pencherons sur ceux d'entre eux qui méritent quelques précisions supplémentaires.

1. Présentation sommaire des caractéristiques de la TVA

La TVA se définit comme un impôt :

- sur la consommation : elle frappe l'utilisation des ressources, c'est-à-dire la dépense ou la consommation finale de biens ou de services par des personnes physiques ou morales ;
- réel : elle porte sur les choses, indépendamment de la situation personnelle ou de la qualité du consommateur ;
- indirect : elle est **payée au Trésor**, non pas directement par le consommateur final (redevable réel), mais **par les entreprises** de toute nature qui assurent la production de biens et la fourniture de services (redevables légaux) ;
- reposant sur le mécanisme des paiements fractionnés : aux divers stades du circuit économique, chaque redevable :
 - calcule et facture à son client la TVA due sur ses ventes ou prestations de services (TVA collectée) ;
 - déduit de cet impôt (TVA collectée) la TVA comprise dans le coût des dépenses supportées pour réaliser ces ventes ou prestations de services (TVA déductible) ;
 - ne verse au Trésor que la différence entre la taxe collectée auprès des clients et la taxe déductible au titre des dépenses ;
- neutre dans les circuits économiques : la taxation est **unique** en ce que la charge fiscale globale grevant un bien ou un service à la fin du processus de production ou de distribution correspond exactement à la TVA calculée sur le prix de vente réclamé au consommateur, quel que soit le nombre de transactions intervenues dans le processus antérieur au stade d'imposition.

² L'appellation générale de « taxes sur le chiffre d'affaires » recouvre des prélèvements effectués au profit de l'Etat, de budgets annexes ou de certains organismes professionnels et présentant les caractères d'impôts réels et d'impôts indirects (ex : taxe sur certaines dépenses de publicité due par toute personne assujettie à la TVA, redevance sur l'édition de librairie, redevance reprographique perçues au profit du Centre national du livre).



2. Précisions

2.1 Le caractère indirect de la TVA

La TVA a pour vocation de peser sur le consommateur final.

Toutefois, la mise en place d'un système de taxation directe poserait deux grandes difficultés :

- chaque consommateur serait dans l'obligation de déclarer ses achats, avec ce que cela poserait, au demeurant, comme problèmes pour organiser en pratique un tel système ;
- impossibilité d'obliger les particuliers à gérer leur budget sur la base d'une comptabilité avec pour corollaire l'absence de contrôle de leurs déclarations.

C'est pourquoi, le législateur a élaboré un système suivant lequel il appartient au vendeur de recouvrer l'impôt. On parle alors de taxation indirecte.

Il s'ensuit que le montant de la TVA calculé sur le prix d'une vente ou d'une prestation de services est incorporé à ce prix réclamé au bénéficiaire de l'opération (client), ce qui confère au vendeur la qualité de collecteur d'impôt.

Ce dernier doit ensuite reverser la taxe correspondante au Trésor public, obligation légale qui fait de lui un redevable.

Ce dispositif permet de pallier les inconvénients que nous venons d'évoquer. En effet, le nombre des interlocuteurs du Trésor est très largement diminué puisqu'il existe moins de vendeurs que d'acheteurs. En outre, les vendeurs étant dans la plupart des cas des entreprises, il est possible de les astreindre à tenir une comptabilité conforme à la réglementation applicable en la matière et, partant, de contrôler de manière tangible leurs déclarations.

Il s'ensuit que deux notions doivent être nettement distinguées :

- celle de redevable légal qui concerne toute personne qui collecte et reverse au Trésor public la TVA ;
- celle de redevable réel qui s'applique au consommateur, lequel se présente comme le véritable contribuable dès lors qu'il s'appauvrit du montant de la taxe comprise dans le prix qu'il règle à son fournisseur.

Nous verrons plus loin que les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche présentent, selon les cas, ces deux qualités.



2.2 la notion de taxe unique

La TVA est un impôt unique en ce qu'elle frappe chaque vente de biens ou chaque prestation de services une seule fois, sur sa seule *valeur finale*.

En d'autres termes, quel que soit le nombre de transactions comprises dans le processus de production ou de distribution antérieure à la consommation finale, l'imposition effective n'intervient qu'à ce dernier stade. C'est pour cela que l'on parle de la chaîne de TVA.

Il est à noter, cependant, que cela ne signifie pas que les consommations intermédiaires ne donnent pas lieu à taxation. En effet, il est procédé à une collecte de la TVA au niveau de chaque consommation intermédiaire sur la valeur qui est ajoutée par la personne qui assure la vente ou la prestation (d'où l'appellation de taxe sur la valeur ajoutée).

Une telle collecte (TVA collectée) est fractionnée. En effet, elle est égale non pas au montant brut de la taxe calculée sur le prix de vente réclamé au client mais à ce montant diminué de celui correspondant à la taxe acquittée (TVA déductible) en amont aux différents fournisseurs. La TVA est donc une taxe unique à paiement fractionné.

Par suite, au terme du cycle de production ou de distribution, la TVA augmente le prix acquitté par le consommateur final uniquement à concurrence du montant déterminé à raison du taux fixé par la loi. Les opérateurs économiques réalisant des opérations taxées ne supportent pas, quant à eux, le poids de cet impôt.

C'est pourquoi on parle de neutralité fiscale du système de TVA, principe dont la garantie est essentielle pour le bon fonctionnement de ce système.



Ce qu'il faut retenir

Le redevable légal :

- **calcule la TVA exigible** sur ses ventes ou sur ses prestations de services ;
- **déduit du montant correspondant** le montant de la TVA ayant grevé les éléments constitutifs du prix de revient de ses opérations taxées ;
- **ne verse au Trésor public que la différence ou bénéficie, dans le cas où la taxe déductible est supérieure à la taxe collectée, d'un crédit de TVA pouvant donner lieu à remboursement sous certaines conditions.**

Le redevable réel de la TVA est le consommateur final. C'est, en effet, lui qui supporte réellement le poids de cet impôt.



B. Aperçu historique

1. Contexte national

Les taxes sur le chiffre d'affaires sont apparues en France au lendemain de la première guerre mondiale et ont fait, depuis lors, l'objet d'aménagements successifs pour aboutir à la mise en place d'un système de taxation généralisée des opérations dont la TVA est l'élément pivot.

Les principales étapes de cette évolution sont les suivantes.

1920 : Création d'une taxe générale sur le chiffre d'affaires.

1937 : Une taxe unique à la production se substitue à cette taxe.

1948 : La taxe à la production est perçue selon le système des paiements fractionnés, dans lequel chaque producteur était redevable de la taxe sur le montant total de ses ventes, sous déduction – avec décalage d'un mois – de la taxe ayant grevé l'achat des produits qui bénéficiaient précédemment de la suspension (déduction "physique" : seules les marchandises et les matières premières ouvrent droit à déduction).

1954 : Institution, au lieu et place de la taxe à la production, de la TVA applicable essentiellement au secteur industriel. Parallèlement, est introduite une extension des déductions qui se traduit par la possibilité d'opérer, en plus des déductions physiques, des déductions financières (concernent les frais généraux et les investissements).

1963 : Organisation de la fiscalité immobilière et application de la TVA aux opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles d'habitation.

1968 : Généralisation de la TVA (loi du 6 janvier 1966) aux secteurs de la distribution, de l'artisanat et des services.



2. Contexte communautaire

1977 : Adoption de la sixième directive dite "d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires" qui a fixé les règles de détermination d'une assiette uniforme de la TVA.

La mise en place d'une taxe unique sur le chiffre d'affaires était sous-tendue par la poursuite de deux objectifs principaux :

- d'une part, rechercher une base commune pour calculer la contribution versée par les Etats membres pour alimenter le budget communautaire (ce que l'on appelle communément les ressources propres) ;
- d'autre part, obvier aux distorsions de concurrence entre les entreprises établies dans la Communauté européenne.

1979 : Entrée en vigueur en France, au 1^{er} janvier de cette année, des dispositions de la sixième directive.

Cela a notamment entraîné l'extension du champ d'application de la TVA aux activités libérales.

1989 : adoption de la dix-huitième directive avec pour effet la suppression de certaines exonérations.

1991 : directive du 16 décembre de cette année déterminant le régime applicable depuis le 1^{er} janvier 1993 aux opérations intracommunautaires.

Ce régime transitoire, dans le cadre duquel est maintenue l'exigibilité de la TVA dans l'Etat dans lequel l'acquéreur est établi, devait s'appliquer initialement jusqu'au 31 décembre 1996.

Il a cependant fait l'objet d'une prorogation et cessera de s'appliquer dès l'adoption d'un régime définitif reposant, en principe, sur l'imposition dans l'Etat membre d'origine des biens et services.

1994 : adoption de la septième directive modifiant le régime des biens d'occasion, des œuvres d'art et des objets de collection ou d'antiquités.

2001 : directive 2001/115/CE du 20 décembre 2001 relative à la facturation, commentée en matière de TVA dans une instruction publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence « numéro spécial 3 C.A n° 136 du 7 août 2003 ».

2002 : directive 2002/38/CE du 7 mai 2002 modifiant la sixième directive pour ce qui concerne le lieu d'imposition à la TVA des services de radiodiffusion et de télévision ainsi que les services fournis par voie électronique. Elle est commentée dans une instruction publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-3-03. Cette directive a également un impact au regard du taux de TVA applicable à la documentation électronique.



3. Contexte enseignement supérieur et recherche

1979 : La sixième directive dite "d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires" adoptée en 1977 entre en vigueur en France et s'applique à tous les opérateurs économiques donc y compris aux établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche notamment pour les prestations de recherche qu'ils facturent à des tiers (cf. instruction 80-190M9-1 du 2 décembre 1980).

1993 : L'instruction 3 A-9-93 du 17 septembre 1993 publiée au bulletin officiel des impôts définit le "Régime de TVA applicable aux établissements publics d'enseignement".

1994 : L'instruction n° 94-014M9 du 8 février 1994 (annexe 2 : instruction commune Service de la législation fiscale et Direction générale de la comptabilité publique n°1314 du 7 janvier 1994) réactualise les modalités d'application de la réglementation en matière de TVA.

1995 : L'instruction n° 95-119-M9 du 6 novembre 1995 apporte des informations complémentaires en matière de TVA suite à une décision de justice.

2002 : L'instruction n° 02-027-M9 du 27 mars 2002 apporte des compléments d'information sur les dispositions contenues dans l'instruction commune de 1994 mentionnée ci-dessus.



1^{ère} partie

Calcul de la TVA collectée

Quand on parle de TVA collectée (ou TVA brute), il faut bien voir qu'il s'agit d'une expression générique qu'il convient de décortiquer.

Ce faisant, on est amené à se pencher sur la nature de chacune des catégories d'opérations effectuées avec pour corollaire la mise en œuvre d'un schéma de raisonnement qui s'impose en matière de TVA.

Cette manière de procéder revêt ici d'autant plus d'acuité que les établissements publics d'enseignement supérieur ont pour vocation de réaliser des opérations de nature diverse.

Ainsi, toute opération doit conduire à se poser successivement plusieurs questions permettant de se demander :

- tout d'abord si celle-ci se situe ou non dans le champ d'application de la TVA,
- et, ensuite, dans l'affirmative si cette opération doit être ou non imposée.

De ce dernier point découle, en cas de réponse positive, une autre série de questions permettant de savoir :

- à quel moment l'opération doit être imposée effectivement (fait générateur/exigibilité),
- sur quel montant (assiette ou base d'imposition),
- et à quel taux.

C'est l'étude de ces différentes questions relatives au calcul de la TVA collectée qui vous est proposée maintenant.

En arrivant au terme de ce premier schéma de raisonnement, nous verrons qu'une autre série de questions doit être posée pour déterminer le montant de la TVA déductible (objet de la seconde partie).

Le champ d'application





Sommaire

Précisions générales.....	13
A. Opérations situées dans le champ d'application de la TVA et imposées.....	15
1. Les opérations imposables par nature	15
1.1 Les notions de livraisons de biens, de prestations de services et d'acquisitions intracommunautaires	16
1.2. La notion d'opérations effectuées à titre onéreux	19
1.3 Les notions d'assujetti et d'activité économique	22
2. Les opérations imposables par disposition expresse de la loi.....	26
2.1 Les livraisons à soi-même.....	26
2.2 Les importations	27
2.3 La cession d'un bien mobilier d'investissement usagé	27
2.4 La vente d'un immeuble sous condition.....	28
B. Opérations placées dans le champ d'application de la TVA mais non imposées	29
1. Les opérations exonérées.....	30
1.1 Présentation	30
1.2 Application aux établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche	30
2. La franchise en base.....	32
2.1 Périmètre de la franchise en base	32
2.2 Incidences de la franchise en base.....	33
C. Opérations imposées sur option.....	35
1. L'intérêt de formuler une option.....	35
2. Application aux établissements publics d'enseignement supérieur de recherche	38
2.1 Modalités d'exercice et durée de l'option	38
2.2 Précision.....	39



Précisions générales

Avant d'entrer dans le vif du sujet, il paraît utile de préciser que, si le système de TVA repose, bien évidemment, sur un ensemble de textes, issus pour la plupart de la sixième directive adoptée en 1977 et modifiée par la suite ainsi que nous l'avons vu, il n'en demeure pas moins que le juge, et notamment le juge communautaire, joue un rôle de premier plan quant à l'application de cet impôt.

En effet, les décisions de la **Cour de justice des communautés européennes (CJCE)** donnent un éclairage prééminent sur l'interprétation des principes généraux du système commun exposé dans la sixième directive³.

Il faut d'ailleurs noter que **le Conseil d'Etat (CE) a consacré la primauté du droit communautaire sur le droit interne** à la fin des années quatre-vingt⁴.

Dans ces conditions, il n'est pas exagéré de dire que **la TVA a évolué**, au cours de la décennie qui vient de s'écouler, principalement sous l'action des juges communautaire et national, ce qui confère à cette matière **un caractère prétorien indéniable**, comme nous allons le constater.

Au demeurant, cette intervention du juge n'est pas étrangère à l'obligation qui est faite, avec un accent encore plus fort que par le passé, d'être très rigoureux dans le choix des termes employés.

Pour preuve, la façon dont, par exemple, doivent être employés au sens de la TVA, depuis l'arrêt "SATAM" de la CJCE qui a fait beaucoup de bruit en son temps⁵, les mots "imposable" et "non imposable".

Les opérations imposables s'entendent de celles qui sont placées dans le champ d'application de la TVA, étant précisé qu'il peut s'agir d'opérations effectivement imposées à la TVA ou au contraire d'opérations qui échappent à cette imposition à raison d'une exonération dont elles bénéficient.

Quant aux opérations non imposables, il faut comprendre que ce sont les seules opérations qui sont situées hors du champ d'application de la TVA.

Par suite, il n'est pas possible de dire qu'une opération entrant dans la sphère de la TVA sans pour autant être imposée est une opération non imposable. C'est une opération imposable qui n'est pas imposée.

Autre illustration de la nécessité d'être précis quant aux termes employés : le vocable "chiffre d'affaires" s'est substitué au mot "recettes". Nous verrons les conséquences de cette substitution lorsque nous étudierons le droit à déduction et plus particulièrement la règle du prorata général.

Après ces considérations sémantiques⁶, il est temps de voir de quoi il retourne.

³ Tous les arrêts cités dans le présent document peuvent être consultés sur le site internet suivant : curia.eu.int/fr/index.htm tandis que les instructions publiées au bulletin officiel des impôts, auxquelles il sera fait référence, peuvent, quant à elles, être consultées sur le site : impots.gouv.fr (documentation/accéder à la base documentaire/bulletins officiels/mot clé : TVA)

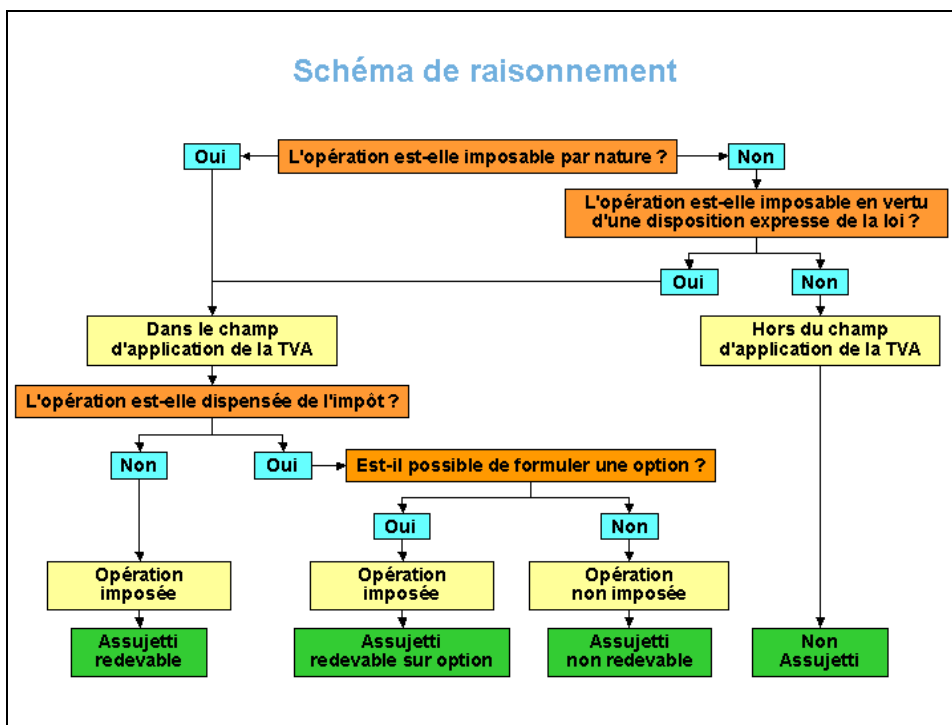
⁴ Arrêts du 3 février 1989 « *Alitalia* » et du 20 octobre 1989 « *Nicolo* ».

⁵ Arrêt du 22 juin 1993, (aff. C-333/91) suivi d'un arrêt du Conseil d'Etat du 18 mars 1994, *Sté Sofitam, ex-SA Satam*, la Haute Assemblée ayant posé la question préjudicielle à l'origine de la décision de la Cour de justice.

⁶ Il est rappelé que dans une instruction n°95-119-M9 du 6 novembre 1995 publiée au bulletin officiel de la Comptabilité publique, des précisions en ce sens ont été portées à la connaissance des agents comptables.



Pour connaître la nature d'une opération (imposable ou non), il faut se poser les bonnes questions. Ce schéma de raisonnement synthétise les questions que l'on doit se poser. Les éléments de réponse sont détaillés à chaque étape.





A. Opérations situées dans le champ d'application de la TVA et imposées

L'objet de la présente section est de définir les opérations imposables, c'est-à-dire les opérations situées dans le champ d'application de la TVA, ainsi que nous venons de le voir.

Les opérations imposables peuvent être classées en deux catégories (la première étant de beaucoup la plus importante) :

- les opérations imposables par nature ;
- les opérations imposables par disposition expresse de la loi.

Nous allons étudier ces deux catégories d'opérations.

1. Les opérations imposables par nature

Schéma de raisonnement

Oui ← L'opération est-elle imposable par nature ?

Oui, si elle répond à cette définition :

Doivent être soumises à TVA toutes **les livraisons de biens (et acquisitions intracommunautaires) et les prestations de services effectuées à titre onéreux, à l'intérieur d'un État membre, par un assujetti agissant en tant que tel, c'est-à-dire par toute personne qui accomplit, de façon indépendante, une activité économique.**

Ces opérations sont visées à l'article 256-I du code général des impôts (CGI) qui dispose que "sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel" (transcription de l'article 2 §1 de la 6^{ème} directive).

Cet article doit être lu en combinaison avec les dispositions de l'article 256 A du même code qui précisent qu'un assujetti est une personne qui effectue de manière indépendante une activité économique (transposition de l'article 4 § 1 de la 6ème directive).



Il résulte de cette lecture combinée que **doivent être soumises à la TVA toutes les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux, à l'intérieur d'un Etat membre, par un assujetti agissant en tant que tel, c'est-à-dire par toute personne qui accomplit, de façon indépendante, une activité économique.**

Sont également soumises à la TVA **les acquisitions intracommunautaires de biens meubles corporels** effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel (CGI, art. 256 bis. I. 1°).

Toutes ces notions méritent, bien entendu, des précisions.

1.1 Les notions de livraisons de biens, de prestations de services et d'acquisitions intracommunautaires

Ces notions sont définies respectivement au II et au IV de l'article 256 du CGI (art. 5 et 6 de la sixième directive) et au I de l'article 256 bis de ce même code.

Une distinction doit être opérée entre les livraisons de bien et les prestations de services. Cette distinction revêt un intérêt pour l'application des dispositions régissant le lieu d'imposition, d'exigibilité et le taux de TVA ainsi que pour connaître le moment où le droit à déduction prend naissance (autant de sujets que nous verrons plus tard).

Livraisons de biens

La livraison d'un bien s'entend de toute opération comportant **transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire**. On parle de Livraison d'un Bien Meuble Corporel (LBMC).

Un bien meuble s'entend d'un bien matériel qui présente le caractère physique de la mobilité. Cette définition est donc identique à celle qui est retenue en matière comptable.

En d'autres termes, sont visées les opérations qui emportent le transfert de toutes les prérogatives d'un propriétaire (droit d'user, de jouir et de disposer de la chose) comme, par exemple, la vente, l'échange d'un bien contre un autre bien ou encore les apports en société.

Il est à noter que l'électricité, le gaz, la chaleur, le froid et les biens similaires sont considérés comme des biens meubles corporels (CGI, art. 256 – II. 2°).

Est également considérée comme livraison de biens, la remise matérielle d'un bien meuble corporel en vertu d'un contrat de location-vente⁷, d'un contrat de vente à tempérament assorti d'une clause différant le transfert de propriété jusqu'au paiement intégral du prix⁸ ou d'un contrat de vente qui

⁷ Prévoit qu'à l'expiration d'un contrat de louage, la propriété du bien loué sera transférée au locataire. La TVA est assise sur le montant cumulé des loyers prévus.

⁸ Juridiquement parfaite dès l'échange des consentements des parties prenantes : accord sur la chose et le prix. La clause stipulant que le prix est payable à terme ou à tempérament n'a aucune incidence sur la validité de la vente, laquelle doit être soumise à la TVA lorsque la livraison est effectuée. Mais si le contrat est assorti d'une clause différant le transfert de propriété



comporte une clause de réserve de propriété⁹ (; CGI, art. 256 – II. 3° c et d). La livraison intervient au sens de la TVA alors même que l'acquéreur n'est pas le propriétaire juridique du bien mais seulement l'utilisateur économique. Autrement dit, l'élément constitutif de la livraison est la remise matérielle du bien et l'opération concernée est soumise à la TVA lors de cette remise.

En revanche, lorsqu'elle intervient à raison d'un contrat de crédit-bail ou de "leasing", la délivrance d'un bien meuble corporel n'est pas considérée comme une livraison de bien.

Ce type de contrat s'analyse, en effet, en une location assortie pour le preneur d'une simple faculté d'achat.

La location et la vente du bien usagé (si le preneur lève l'option et acquiert, par conséquent, le bien) sont soumises respectivement au régime d'imposition qui leur est propre (prestation de services, notion que nous étudierons après avoir fini la présente partie, et LBMC).

Pour le CE, l'opération consistant à fabriquer et à livrer un bien meuble corporel, est constitutive d'une livraison de biens meubles corporels, nonobstant la faiblesse de la valeur des matières premières dans son coût de réalisation et le caractère de contrat d'entreprise que revêt le marché conclu avec le client (CE 5 juin 2002, n° 204741, SA Charrier).

Prestations de services

Il n'existe pas de définition d'une prestation de services proprement dite.

Dès lors, les opérations qui ne constituent pas, ou qui ne sont pas assimilées à des livraisons de biens meubles corporels, sont considérées comme des prestations de services.

Autrement dit, les prestations de services sont définies en négatif ou si l'on préfère "a contrario" de la définition positive des livraisons de biens.

Constituent, par exemple, des prestations de services :

- les opérations de location de biens meubles ou immeubles ;
- les opérations de réparation et d'entretien ;
- les travaux d'études, de recherche et d'expertise ;
- la cession d'un logiciel spécifique (c'est-à-dire non fabriqué en série)¹⁰
- d'une manière générale toutes les opérations qui relèvent du louage d'industrie ou du contrat d'entreprise par lequel une personne s'oblige à exécuter, moyennant une rémunération déterminée ou en échange d'un autre service, un travail quelconque ou à réaliser des opérations

jusqu'au paiement intégral du prix, la livraison ne coïncide plus avec ce transfert. Dans ce cas, il y a lieu de prendre en considération la remise matérielle du bien.

⁹ Comporte une clause différant le transfert de propriété à l'acheteur jusqu'au paiement intégral du prix.

¹⁰ Alors que la cession d'un logiciel standard (fabriqué en série et pouvant être acquis par tous les clients et être utilisés par eux après une installation et une formation limitée) est considérée comme une livraison de bien meuble corporel exception faite des cas où :

- le contrat s'analyse comme une cession de droit d'auteur,
- la cession intervient en l'absence de support matériel (transmission par télématique par exemple).

Dans ces deux cas, l'opération constitue une prestation de services (cf. documentation administrative 3A2143 n°65 et suivants).

Le téléchargement (fourniture et mise à jour) de logiciels, standards ou spécifiques, correspond à un service électronique (cf. l'instruction publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-3-03 et précisions apportées à propos des règles de territorialité au 3 du B).



qui donnent lieu à la perception de sommes de nature diverse (primes, participations, redevances). A titre d'exemple on peut citer les opérations comportant transfert de propriété telles que les travaux immobiliers (travaux de construction) et la cession ou concession de biens meubles incorporels (droits, brevets, marques de fabrique, etc.).

Cela dit, il est parfois difficile, en pratique, de classer une opération dans l'une ou l'autre catégorie. Ainsi, les travaux d'installation relèvent à la fois de la vente pour la fourniture des matériels et de la prestation de services pour leur pose.

De même, il convient de distinguer la réparation qui a le caractère d'une prestation de services (le bien concerné reste un bien d'occasion) de la rénovation et de la transformation qui se traduisent par la création d'un bien neuf et doivent dès lors être regardés comme des opérations de livraison de biens.

Dans de telles situations où la séparation n'apparaît pas clairement, seul un examen au cas par cas peut permettre de se prononcer précisément.

Néanmoins, il paraît raisonnable de dire que l'examen de la situation peut être mené à la lumière d'indices permettant d'apprécier, notamment, quelle est l'opération qui prédomine, c'est-à-dire si l'une n'est pas une composante de l'autre.

C'est le cas par exemple pour l'opération de fourniture de repas et de boisson qui n'est en réalité qu'une composante d'une opération globale au sein de la quelle les prestations de services dominent largement (mise à disposition d'une infrastructure comportant une salle de restauration avec dépendance, mobilier et vaisselle). En effet, la Cour de justice des Communautés européennes a jugé que la fourniture de repas n'est que le résultat d'une série de services.¹¹

Acquisitions intracommunautaires

Conformément aux dispositions de l'article 256 bis du CGI, les acquisitions intracommunautaires de biens meubles corporels sont soumises à la TVA.

Est considérée comme une acquisition intracommunautaire, l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié en France - ou transporté par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte - à destination de l'acquéreur, à partir d'un autre Etat membre de la Communauté européenne (CGI, art. 256 bis. I.3°).

Ainsi que le prévoit l'article 258 C du CGI, le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens meubles corporels est réputé se situer en France lorsque les biens se trouvent **en France au moment de l'arrivée** de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur. C'est donc en l'occurrence la TVA française qui s'appliquera (cf. infra le 2.1 du A des règles de territorialité).

Enfin, sont exonérées de TVA, les acquisitions intracommunautaires de biens dont la livraison en France ou l'importation serait exonérée (par exemple, organes, sang et lait humains ; CGI, art. 262 ter. II.1° et 2°).

¹¹ CJCE, Aff. C-231/94, arrêt du 2 mai 1996 "Faaborg-Gleiting Linien"



Ce qu'il faut retenir

1. Est considéré comme livraison de bien, le transfert de la **propriété juridique ou l'événement permettant l'utilisation économique** d'un bien meuble corporel.
2. Les opérations qui ne peuvent pas être regardées comme des livraisons de biens sont considérées comme des prestations de services.
3. Cette distinction revêt un intérêt pour l'application des dispositions régissant le lieu d'imposition, l'exigibilité, le taux de TVA ainsi que pour connaître le moment où le droit à déduction prend naissance.
4. Les acquisitions intracommunautaires de biens meubles corporels sont soumises à la TVA sous réserve des cas d'exonération expressément prévus par la loi.

1.2. La notion d'opérations effectuées à titre onéreux

Pour être imposables, c'est-à-dire ainsi que nous l'avons vu pour être placées dans le champ d'application de la TVA, les livraisons de biens meubles corporels et les prestations de services doivent être effectuées à titre onéreux.

Les opérations effectuées à titre onéreux s'entendent de celles qui se traduisent par l'existence d'une contrepartie directe, quelle qu'en soit la nature (somme d'argent ou échange de biens ou de services) ou la valeur. **Est sans incidence le fait que ces opérations soient effectuées avec ou sans but lucratif, avec ou sans bénéfice.**

Il en résulte que doivent être soumises à la TVA les livraisons de biens meubles corporels et les prestations de services effectuées à prix coûtant ou même à perte¹².

La CJCE a été amenée à la fin des années quatre-vingt à préciser la notion d'opération effectuée à titre onéreux¹³.

Pour ce faire, elle lui a substitué une autre théorie : **le critère du lien direct.**

Elle a, en effet, jugé "qu'il doit exister un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue" pour qu'une opération puisse être soumise à la TVA.

¹² Il est à noter que l'analyse faite en matière de TVA ne préjuge en aucune manière la validité du schéma mis en place au regard des autres réglementations applicables, comme par exemple celle ayant trait au droit de la concurrence.

¹³ Arrêt du 8 mars 1988, *Apple and Pear Council*, aff.102/86.



Cela signifie qu'**une opération n'est pas taxable en l'absence d'un lien direct** entre celui qui fournit le service et son bénéficiaire, c'est-à-dire entre la fourniture d'un service et la contrepartie reçue.

Un lien direct n'est caractérisé que si deux conditions sont cumulativement remplies :

- la prestation de services doit être rendue à un bénéficiaire déterminé, c'est-à-dire que **l'opération doit procurer un avantage au client** (par commodité de langage, on parle d'avantage ou de service individuel ou individualisable);
- le niveau de **cet avantage individuel doit être en relation avec le prix payé** par le client au fournisseur.

Bien évidemment, **l'exigence d'un lien direct concerne tout autant les livraisons de biens que les prestations de services.**

Pour bien comprendre ce concept, il convient d'apporter les précisions suivantes.

La première condition doit être interprétée à la l'aune de la jurisprudence du Conseil d'Etat.

En effet, la CJCE laisse le soin aux juridictions nationales de vérifier la façon dont doivent être réglées les questions qui leur sont soumises au regard des critères mis en avant par la jurisprudence communautaire.

La fourniture d'un avantage est satisfaite lorsqu'il existe un engagement exprès d'une personne de fournir un bien ou un service déterminé à la personne qui en assure le financement ou à défaut lorsqu'une action a été entreprise ou que des moyens ont été mis en œuvre permettant d'établir un engagement de cette nature. L'existence de cet engagement repose donc sur des éléments de droit¹⁴ ou de fait¹⁵, étant précisé que le prix n'est pas nécessairement acquitté par le bénéficiaire de la prestation de services ou de la livraison de biens, comme nous le verrons en étudiant la question des subventions (cf. la fiche subventions figurant dans la troisième partie ; notion de subventions directement liées au prix).

Quant à la seconde condition, il est à noter que **la relation requise existe alors même que le prix ne correspond pas à la valeur économique du bien ou du service**. En effet, ce qui est requis c'est une relation nécessaire mais pas forcément équivalente entre le niveau des avantages retirés par le bénéficiaire du service ou de la vente et la contre-valeur qu'il verse au prestataire ou au vendeur.

L'existence de cette seconde condition ne fait pas de doute lorsqu'un prix est fixé dans le cadre de relations définies par un contrat proprement dit, les statuts d'une association, etc.

La relation entre le prix et le service peut, du reste, exister alors même que l'opération est effectuée à perte (elle existe donc lorsque l'opération est effectuée à prix coûtant).

Toutefois, **lorsque le prix** est fixé à un niveau très inférieur à celui du marché et dans des conditions telles qu'il **constitue en fait une libéralité**, l'opération correspondante ne se situe pas dans le champ

¹⁴ Il découle de la jurisprudence de la CJCE qu'une prestation de services n'est effectuée à titre onéreux, au sens de l'article 2 de la sixième directive, et n'est dès lors taxable, que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire (point 14 de l'arrêt du 3 mars 1994, *Tolsma*, aff. C-16/93, point 45 de l'arrêt du 5 juin 1997, *SDC*, aff. C-2/95 et point 47 de l'arrêt du 26 juin 2003, *MKG*, aff. C-305/01).

¹⁵ CE, arrêt du 6 juillet 1990, *Comité pour le développement industriel et agricole du Choletais*, « CODIAC ».



d'application de la TVA en raison de l'absence de lien direct et, par suite, l'opération n'est pas imposable.

Il en va de même évidemment pour une opération effectuée à titre gratuit¹⁶.

La somme perçue en contrepartie de l'opération réalisée peut également être fixée de manière forfaitaire. Ainsi, la CJCE a jugé que le lien direct existe entre les cotisations forfaitaires qu'une association sportive réclame annuellement à ses membres et la mise à disposition, de manière permanente, d'installations sportives et des avantages y afférents. Ces cotisations constituent la contrepartie de prestations de services même s'il ne s'agit pas de prestations ponctuelles effectuées à la demande des membres et alors même que les installations en question ne sont pas, ou pas régulièrement, utilisées par les membres¹⁷.

En revanche, La Cour a jugé qu'une société de personnes qui admet un associé en contrepartie du versement d'un apport en numéraire n'effectue pas envers celui-ci une prestation de services à titre onéreux¹⁸.

L'analyse menée au regard de la TVA ne préjuge en aucun cas de celle qui prévaudrait à la lumière des principes régissant les autres réglementations (droit de la concurrence par exemple).



Ce qu'il faut retenir

1. Une opération est effectuée à titre onéreux que s'il existe un lien direct entre une prestation de services ou une livraison de biens et le prix payé par le client.
2. Ce lien direct suppose :
 - d'une part un avantage individuel au bénéfice de l'acquéreur du service ou du bien
 - d'autre part, une relation entre cet avantage et le prix versé au prestataire ou au vendeur. Cette relation ne reflète pas nécessairement la valeur normale de l'opération (par exemple opération se traduisant par une perte). Elle existe en cas de revente à prix coûtant.
3. La notion d'opération effectuée à titre onéreux utilisée en TVA est indépendante d'un objectif lucratif ou de la réalisation d'un bénéfice.

¹⁶ CJCE, arrêt du 1^{er} avril 1982, *Hong-Kong Trade Development Council*, aff. 16/93.

¹⁷ CJCE, arrêt du 21 mars 2002, *Kennemer Golf & Country Club*, aff. C-174/00.

¹⁸ CJCE, arrêt du 26 juin 2003, *KapHag*, aff. C-442/01.



1.3 Les notions d'assujetti et d'activité économique

Ainsi que nous l'avons vu, la notion d'assujetti vise les personnes qui effectuent, d'une façon **indépendante**, une **activité économique**.

Pour être complet, il faut ajouter que la **notion d'assujetti est indépendante des buts ou des résultats de cette activité, du statut juridique de ces personnes, de leur situation au regard des autres impôts et de la forme ou de la nature de leur intervention.**

Les activités économiques sont, quant à elles, "toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. **Est notamment considérée comme une activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence**" (art. 4§2 de la sixième directive transcrit à l'article 256 A du CGI).

Si l'on veut résumer ce qui vient d'être exposé, on peut dire que la qualité d'assujetti résulte de l'exercice, de manière indépendante, d'une des activités économiques mentionnées à l'article 256 A du code général des impôts.

Autrement dit, les deux notions – assujetti et activité économique – vont de pair et doivent, par conséquent, être examinées de manière concomitante.

Pour ce faire, il y a lieu, encore une fois, de se référer à la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes et du Conseil d'Etat.

Sous cet éclairage, il est possible d'avancer les points suivants.

Le caractère de permanence des recettes signifie que les opérations doivent présenter un lien suffisant avec l'exercice d'une activité économique

Cela implique, en principe, que les opérations revêtent un caractère habituel et, partant, qu'elles sont réalisées de manière répétitive.

Par suite, la personne qui effectue à titre occasionnel une opération économique n'a pas, en principe, la qualité d'assujetti.

Toutefois, un acte unique peut être regardé comme se rattachant à une activité économique dans la mesure où il s'inscrit dans le circuit économique de production et de distribution de biens ou de services.

Assurément, nous sommes dans le domaine de l'appréciation *in concreto*, formidable terrain pour la jurisprudence.

Ainsi, selon la CJCE, si un bien ne peut être utilisé que pour les besoins d'une exploitation exclusivement économique, ce seul fait suffit, en règle générale, pour qu'il soit admis que son



propriétaire l'exploite pour les besoins d'activités économiques et, par conséquent, pour réaliser des recettes ayant un caractère de permanence¹⁹.

"En revanche, si un bien est, en raison de sa nature, susceptible d'être utilisé tant à des fins économiques que privées, il conviendra d'analyser l'ensemble des conditions de son exploitation pour déterminer s'il est utilisé en vue d'en retirer des recettes présentant effectivement un caractère de permanence²⁰".

La CJCE a également jugé que la simple prise de participations financières dans une entreprise ne constitue pas une exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence parce que l'éventuel dividende, fruit de cette participation, résulte de la simple propriété du bien²¹ (cf. ci-après).

S'agissant du Conseil d'Etat, il y a lieu de relever qu'il a jugé qu'est un assujetti, une personne, effectuant à titre occasionnel une opération attachée aux activités économiques comprises dans le champ d'application de la TVA.

C'est le cas lorsqu'un inventeur cède un brevet à titre onéreux, quel que soit le mode de rémunération et alors même qu'il n'en retire qu'une recette unique.

Il existe, en effet, un lien suffisant entre l'exercice d'une activité commerciale et la cession d'un brevet pour que cette opération soit considérée comme une activité économique au sens de la sixième directive.

Certes, il s'agit d'une opération intellectuelle (conception par l'auteur).

Mais, elle n'en est pas moins comparable, à l'instar de ce qui se passe pour une profession libérale, à une opération économique²².

NOTA : Une université réalise exclusivement des opérations relevant d'une activité économique. Toutefois, certaines de ces opérations n'ont pas de vocation commerciale (par exemple : activités d'enseignement et les opérations qui leurs sont étroitement liées).

Les personnes qui agissent de manière indépendante sont celles qui exercent une activité sous leur propre responsabilité et jouissent d'une totale liberté dans l'organisation et l'exécution des travaux qu'elle comporte.

A titre d'illustration, un salarié d'une entreprise ou d'une université ne peut pas être considéré comme un assujetti car il intervient dans le cadre d'un lien de subordination vis à vis de son employeur. Il n'agit donc pas de façon indépendante.

Ainsi, un enseignant-chercheur d'université ne peut pas revêtir en tant que tel la qualité d'assujetti.

¹⁹ CJCE, arrêt du 26 septembre 1996, *Enkler*, aff. C-230/94 (point 27).

²⁰ CJCE, arrêt du 26 septembre 1996, *Enkler*, aff. C-230/94 (point 27).

²¹ CJCE, point 15 de l'arrêt du 6 février 1997, *Harnas & Helm*, aff. C-80/95 et arrêt du 26 juin 2003, *KapHag*, aff. C-442/01

²² Arrêt du 20 octobre 2000, *Cambon*.



Les recettes perçues ne doivent pas résulter du simple exercice de la propriété

Sont visées les recettes obtenues dans les mêmes conditions qu'un particulier. Ainsi les opérations de perception de produits financiers s'analysent comme des actes de simple gestion patrimoniale et sont placées hors du champ d'application de la TVA. En effet, la perception des produits financiers résulte de la simple propriété du capital, c'est-à-dire que les produits ne sont que les fruits de cette propriété²³. Pour une université, il pourra s'agir des placements budgétaires ou de trésorerie (exemple : perception de dividendes ou de produits provenant de la détention d'obligations).

L'assujetti ne doit pas agir à titre privé

Un assujetti qui effectue une opération à titre privé n'agit pas en tant qu'assujetti et ne tombe pas sous le coup de la TVA ou dit autrement un assujetti doit agir "en tant que tel" pour qu'une opération puisse être soumise à la TVA²⁴.

Ne constitue pas, par exemple, une opération réalisée par un assujetti agissant en tant que tel, la vente par un assujetti d'une partie d'un immeuble qu'il exploite qui a été affectée dès l'acquisition à son usage privé²⁵ (cette partie d'immeuble n'est pas un bien professionnel).

Parallèlement, il est possible d'avancer qu'une université n'agit pas en tant qu'assujetti mais à titre privé lorsqu'elle vend des biens meubles provenant d'un legs effectué à son profit dès lors qu'elle n'a jamais utilisé ces biens pour les besoins de ses activités économiques. Autrement dit, dans ce cas, les biens sont considérés comme n'ayant pas été incorporés par l'université dans un processus de production ou de distribution de biens ou de services. Ils sont donc complètement exclus du système de la TVA et leur vente n'a pas à être soumise à la TVA.

L'assujetti est redevable de la TVA pour les seules activités taxées

Lorsqu'il réalise des opérations soumises à la TVA, un **assujetti** a également la qualité de **redevable légal** de cet impôt, ce qui, il est rappelé, signifie qu'il collecte celui-ci pour le compte du Trésor public. Dans le cas contraire, on dit qu'il s'agit d'un **assujetti non redevable**.

Les établissements d'enseignement supérieur et de recherche agissent, dans le cadre de leurs activités économiques, soit comme un assujetti redevable (opérations taxées) soit comme un assujetti non redevable (enseignement, formation professionnelle continue).

²³ arrêts CJCE du 22 juin 1993, aff. C-333/91, *Sofitam [Satam]*, point 12 et du 6 février 1997, aff. C-80/95, *Harnas et Helm*, point 20

²⁴ CE, arrêt du 29 décembre 1995, *Sté Sudfer* et CJCE, arrêt du 8 mars 2001, *Laszlo Bakcsi*, aff. C-415/98.

²⁵ CJCE, arrêt du 4 octobre 1995, *Armbrecht*, aff. C-291/92.

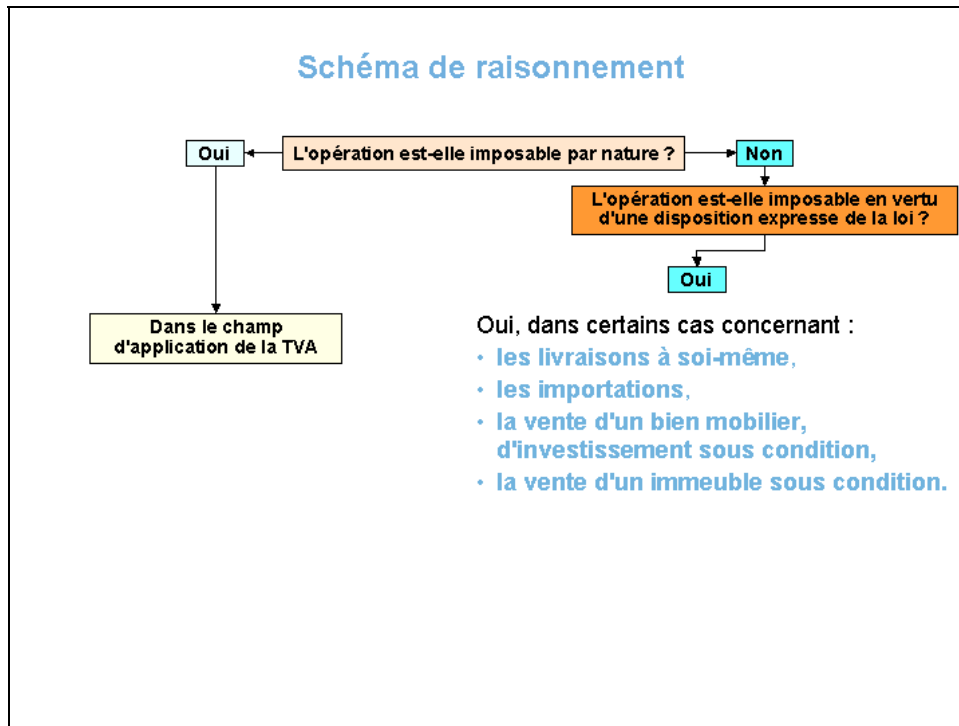


Ce qu'il faut retenir

1. La qualité d'assujetti résulte de l'exercice, de manière indépendante, d'une activité économique.
2. Est rattachée à une activité économique, toute opération qui s'inscrit dans un circuit économique de production ou de distribution de biens ou de services en vue d'en retirer des recettes permanentes.
3. Une personne qui agit en qualité d'assujetti pour effectuer des opérations à titre onéreux, accomplit une activité placée dans le champ d'application de la TVA.
4. Une personne qui réalise des opérations imposées à la TVA est un assujetti redevable.



2. Les opérations imposables par disposition expresse de la loi



Dans cette rubrique, nous examinerons des opérations qui, bien que ne répondant pas à la définition posée à l'article 256 du CGI, sont placées dans le champ d'application de la TVA par le législateur.

Nous nous arrêterons plus particulièrement sur certaines dispositions susceptibles de s'appliquer aux établissements publics d'enseignement supérieur.

Ainsi, seront successivement examinées les opérations particulières qualifiées de livraisons à soi-même, les importations, les cessions de biens mobiliers d'investissement usagés et les ventes d'immeuble.

2.1 Les livraisons à soi-même

Il convient de se reporter à la fiche spécifique consacrée à cette notion qui figure dans la troisième partie.



2.2 Les importations

■ Depuis le 1^{er} janvier 1993, ce terme ne vise que les entrées de biens sur le territoire communautaire mis en consommation en France qui proviennent de pays situés hors de la Communauté européenne (on parle de pays tiers ou assimilés²⁶).

En principe, le simple passage de la frontière d'un bien en provenance d'un pays tiers suffit à constituer en lui-même une opération à soumettre à la TVA.

Les modalités de cette imposition sont prévues à l'article 291 du CGI.

Il faut aussi préciser que la TVA à l'importation est perçue comme en matière de douane (CGI, art. 1695, al 1) et que le montant correspondant doit être acquitté par la personne désignée comme destinataire réel des biens sur la déclaration d'importation, étant précisé, toutefois, que le déclarant en douane est solidairement tenu au paiement de la taxe.

NOTA : est considérée comme importation d'un bien :

- l'entrée en métropole d'un bien originaire ou en provenance des DOM (Guadeloupe, y compris les îles de Saint-Barthélemy et de Saint-Martin, Martinique, Réunion et Guyane) ;
- l'entrée en Guadeloupe ou en Martinique d'un bien originaire ou en provenance de la métropole, d'un autre Etat membre de la Communauté européenne, des départements de la Guyane ou de la Réunion ;
- l'entrée à la Réunion d'un bien originaire ou en provenance de la métropole, d'un autre Etat membre de la Communauté européenne, des départements de la Guadeloupe, de la Guyane ou de la Martinique.

La TVA est perçue par le service des douanes à l'entrée en métropole ou dans le département d'outre-mer concerné. S'agissant des départements d'outre-mer, il est précisé que :

- la Guadeloupe et la Martinique constituent un territoire unique,
- le système de TVA n'existe pas en Guyane.

■ Il est à noter que certaines importations sont exonérées de TVA.

Ainsi, sont exonérées, sur le fondement de l'article 291.II.3° a du CGI, les importations d'organes, de sang total, de lait humain (ou autres produits d'origine humaine, urines, sperme, par exemple, utilisés à des fins médicales).

2.3 La cession d'un bien mobilier d'investissement usagé

Une disposition particulière (CGI, art. 261.3.1a) fixe l'imposition à la TVA d'une vente d'un bien mobilier d'investissement usagé par un assujetti qui l'a utilisé pour les besoins de son exploitation. L'opération est soumise à la TVA si le bien cédé a auparavant ouvert droit à déduction totale ou partielle de la TVA chez le cédant. Il n'est pas nécessaire que ce droit ait été effectivement exercé.

²⁶ Sont assimilés à des pays tiers, les territoires d'outre mer (la Polynésie française, les Iles Wallis et Futuna, les îles de l'océan indien, les terres australes et antarctiques françaises), les collectivités territoriales de Mayotte, de Saint-Pierre-et-Miquelon et de Nouvelle Calédonie.



2.4 La vente d'un immeuble sous condition

La première cession d'un immeuble²⁷ qui intervient dans les cinq ans de son achèvement doit être soumise à la TVA (TVA immobilière ; CGI, art. 257.7°).

Il en résulte :

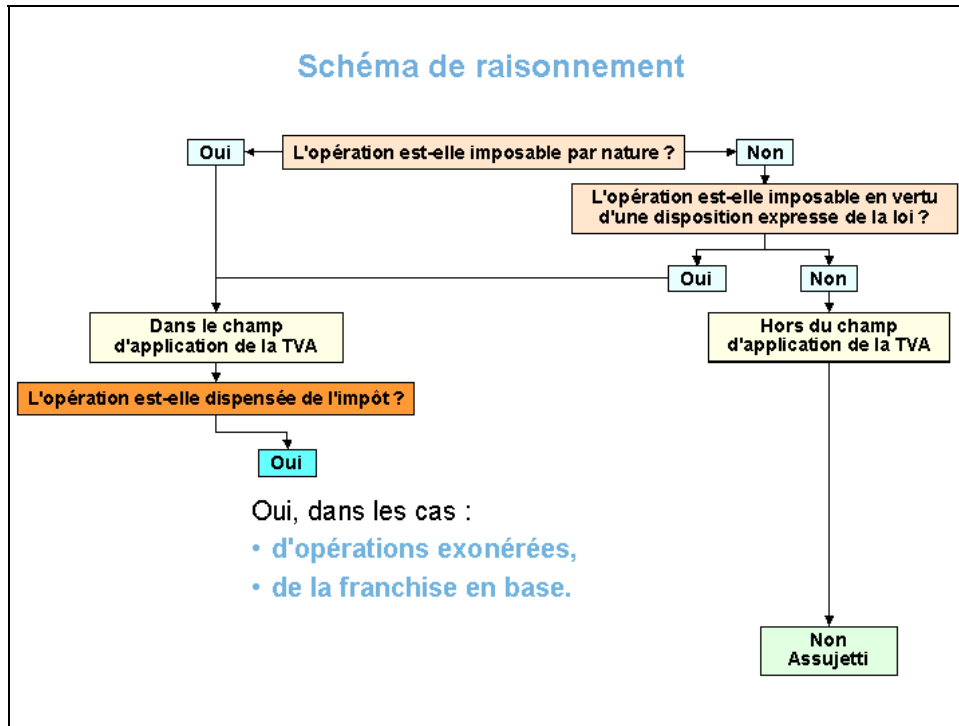
- que toute cession intervenant avant l'achèvement d'un immeuble doit être soumise à la TVA : vente d'un immeuble en état futur d'achèvement,
- qu'une vente d'immeuble n'a pas à être imposée à la TVA lorsque :
 - dans les 5 ans de l'achèvement de cet immeuble, une cession est déjà intervenue au préalable sauf si celle-ci a été réalisée par un marchand de biens,
 - cet immeuble est achevé depuis plus de 5 ans.

²⁷ Constituent des biens immeubles des constructions incorporées au sol.

Il est à noter que la CJCE a jugé que la location d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment construit à base d'éléments préfabriqués incorporés au sol de manière à n'être ni aisément démontables, ni aisément déplaçables constitue une location de bien immeuble, même si ce bâtiment doit être enlevé à la fin du contrat de location et réutilisé sur un autre terrain (point 35 de l'arrêt du 16 janvier 2003, *Rudolf Maierhofer*, aff. C-315/00).



B. Opérations placées dans le champ d'application de la TVA mais non imposées



Il s'agit d'étudier ici les opérations qui, tout en étant placées dans le champ d'application de la TVA, bénéficient d'une dispense d'imposition à cet impôt en application d'une disposition expresse de la loi. Ainsi que nous l'avons déjà vu les personnes placées dans cette situation sont **des assujettis non redevables**.

L'absence d'imposition à la TVA d'une opération peut résulter d'une exonération légale ou de l'application du régime de la franchise en base.

Ce sont ces deux groupes d'opérations que nous allons examiner maintenant.



1. Les opérations exonérées

Après avoir présenté brièvement la portée de l'exonération, nous verrons la manière dont celle-ci s'applique pour les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.

1.1 Présentation

■ Les exonérations sont énumérées par la loi de manière limitative.

Elles peuvent être :

- soit inconditionnelles et, par suite, non soumises à des formalités particulières (ex : enseignement, formation professionnelle continue proposée par les personnes morales de droit public, opérations de livraison – et non de transport - des organes, du sang et du lait humains) ;
- soit subordonnées, au contraire, au respect de certaines obligations (analyses de biologie médicale - c'est-à-dire tous les examens biologiques destinés à faciliter la prévention, le diagnostic ou le traitement des maladies humaines - effectuées dans des laboratoires qui fonctionnent conformément aux dispositions légales relatives aux laboratoires d'analyse de biologie médicale figurant dans le code de la santé publique ; actions de formation professionnelle continue assurées par des organismes privés qui détiennent une attestation délivrée par l'autorité administrative compétente reconnaissant que les conditions requises par la réglementation sont satisfaites).

■ D'une manière générale, les personnes qui effectuent des opérations exonérées ne sont pas dispensées des obligations incombant aux assujettis. Elles doivent notamment se soumettre au droit de contrôle de l'administration fiscale, tenir une comptabilité et délivrer des factures (CGI, art. 286.I.3° et 289.I).

■ A l'exception de certaines opérations comme les exportations et les livraisons intracommunautaires (opérations relevant du commerce extérieur que nous étudierons dans le chapitre consacré à la territorialité), les opérations exonérées n'ouvrent pas droit à déduction de la TVA grevant leur coût.

1.2 Application aux établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche

Exonération des opérations réalisées dans le cadre de l'enseignement universitaire, technique ou professionnel.

Conformément aux dispositions de l'article 261.4.4°a du CGI, l'exonération concerne la formation professionnelle continue et les prestations d'enseignement proprement dites mais également les livraisons de biens et les prestations de services qui sont étroitement liées à ces prestations.

Avant d'examiner cette dernière catégorie d'opérations, ces dispositions appellent la remarque suivante directement liée à ce que nous avons déjà vu.



En assurant leur mission d'enseignement, les établissements publics d'enseignement supérieur agissent en qualité d'assujetti, c'est-à-dire qu'ils accomplissent une activité économique au sens de la TVA.

Toutefois, bien que placées dans le champ d'application de la TVA, les opérations relevant de cette activité sont exonérées par la loi (les établissements ne sont pas redevables de la TVA à ce titre).

Par suite, dès lors que parallèlement, sont réalisées des opérations soumises à la TVA, **ces établissements sont des assujettis redevables partiels.**

S'agissant des livraisons de biens et prestations de services étroitement liées à l'enseignement qui échappent également à l'imposition, sont visées :

- Les ventes de matériels pédagogiques aux élèves et étudiants (polycopiés...) qui constituent le complément obligé et inséparable de l'enseignement ;
- Les travaux d'impression de mémoires et de thèses réalisés par l'établissement. Cependant, les sommes demandées par l'établissement en contrepartie de ces travaux sont exonérées de TVA à condition que ceux-ci 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 ;
- Les ventes d'objets fabriqués et les services rendus par les élèves dans le cadre de la mise en pratique de l'enseignement dispensé (y compris les travaux de recherche effectués par les étudiants).

Nota

La CJCE²⁸ a dit pour droit que la réalisation à titre onéreux, par des établissements publics d'enseignement supérieur, de projets de recherche ne saurait être considérée comme une activité étroitement liée à l'enseignement universitaire. Par suite, les activités de recherche exercées à titre onéreux par de tels établissements doivent être soumises à la TVA et non pas exonérées.

Cette règle s'applique quelle que soit la qualité des bénéficiaires des travaux d'études et de recherche (entreprises, collectivités publiques, établissements publics, etc.).

Selon la Cour, l'exonération de l'enseignement universitaire est destinée à garantir que l'accès à la formation ne devienne pas difficile en raison d'un renchérissement de son coût dû à une imposition à la TVA. En revanche, l'activité de recherche, bien qu'utile à l'enseignement universitaire, n'est pas indispensable pour atteindre l'objectif visé par celui-ci, à savoir principalement la formation des étudiants en vue de leur permettre d'exercer une activité professionnelle.

²⁸ Arrêt du 20 juin 2002, *Commission c/ Allemagne*, aff. C-287/00.



2. La franchise en base

2.1 Périmètre de la franchise en base

Champ d'application

Ce dispositif a été institué par la loi de finances pour 1991. Il **dispense les assujettis à la TVA de la déclaration et du paiement de cet impôt** et permet aux petites entreprises de bénéficier d'un régime identique à celui qui est pratiqué dans l'ensemble de la Communauté européenne (art. 24 de la sixième directive).

La franchise en base s'applique à l'ensemble des opérations taxables.

S'agissant des livraisons de biens, est inopérante la circonstance que celles-ci soient réalisées au bénéfice d'un client français ou d'un client établi dans un autre État membre de la Communauté européenne (livraisons intracommunautaires). Dans ce dernier cas, les livraisons sont donc exonérées en application du régime de la franchise en base et non pas à raison des règles de territorialité.

Cas d'exclusion de la franchise en base

La franchise en base ne s'applique pas notamment (CGI, art. 293 C) :

- aux opérations soumises à la TVA sur option ;
- aux opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles visés au 7° de l'article 257 du CGI.

Conditions d'application

Le régime de la franchise en base est de droit pour l'ensemble des assujettis, quels que soient leur forme juridique et leur régime d'imposition²⁹, réalisant au cours de l'année civile précédente un chiffre d'affaires hors TVA (CGI, art. 293 B.I a et b) :

- n'excédant pas **76 300 € si leurs opérations représentent des livraisons de biens**, des ventes à consommer sur place ou des prestations d'hébergement ;
- n'excédant pas **27 000 € si leurs opérations représentent d'autres prestations de services**.

Ces montants comprennent, entre autres, l'ensemble des opérations taxables (livraisons de biens et prestations de services), les opérations exonérées en application des règles de territorialité (notamment, livraisons intracommunautaires, ventes à distance, prestations matérielles et immatérielles, exportations ; cf. infra la partie consacrée aux règles de territorialité), les opérations immobilières non taxées ainsi que les livraisons réalisées en franchise de TVA sur le fondement de l'article 275 du code général des impôts.

En revanche, ne sont pas à comprendre, en particulier, dans le montant du chiffre d'affaires :

- les ressources de caractère exceptionnel telles que le produit de la cession de biens d'investissement corporels ou incorporels (CGI, art. 293 D) ;
- les recettes qui se rattachent à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA ;

²⁹ A l'exception cependant des exploitants agricoles placés sous le régime simplifié de l'agriculture.



- les subventions non taxables ;
- les livraisons à soi-même ;
- les acquisitions intracommunautaires.

Lorsqu'un assujetti réalise des opérations relevant des deux limites définies ci-dessus (activité mixte), le régime de la franchise ne lui est applicable que si les conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- l'établissement n'a pas réalisé au cours de l'année civile précédente, un chiffre d'affaires global (**livraisons de biens et prestations de services**) supérieur à 76 300 € ;
- et à l'intérieur de ce chiffre d'affaires les prestations de services, autres que des ventes à consommer sur place et des prestations d'hébergement, ne doivent pas représenter un montant supérieur à 27 000 € (CGI, art. 293 B.I.2).

Les travaux immobiliers, considérés comme des prestations de services, relèvent en principe de la limite de 27 000 €. Toutefois, les prestataires sont regardés comme exerçant une activité mixte lorsque, outre la réalisation des travaux, ils fournissent également les matériaux.³⁰

Le dépassement des limites que nous venons de voir entraîne la facturation, la déclaration et le paiement de la TVA dès le 1^{er} janvier de l'année suivante.

Toutefois, lorsque le chiffre d'affaires de l'année en cours dépasse 84 000 € HT (livraisons de biens, etc.) ou 30 500 € HT (autres prestations), la franchise cesse de s'appliquer à compter du 1^{er} jour du mois au cours duquel ces limites sont dépassées.

2.2 Incidences de la franchise en base et option pour le paiement de la TVA

Dès lors que les bénéficiaires de la franchise en base sont dispensés du paiement de la TVA sur leurs opérations³¹, **aucun droit à déduction de la taxe grevant les dépenses** se rapportant à ces opérations ne leur est ouvert.

Bien entendu, **ils ne peuvent pas faire apparaître de la TVA sur les factures** – ou sur tout autre document en tenant lieu - délivrées à leurs clients.

Au surplus, ces assujettis doit indiquer sur ce type de document la mention : "**TVA non applicable, article 293 B du CGI**" (CGI, art. 293 E).

Pour éviter l'inconvénient de ne pas pouvoir récupérer la TVA afférente à leurs dépenses, **les personnes susceptibles de bénéficier de la franchise en base peuvent exercer une option pour le paiement de la TVA.**

Cette option, qui prend effet au premier jour du mois au cours duquel elle est déclarée, doit être formulée par écrit et adressée au Centre des impôts du lieu d'exercice de la profession.

³⁰ Instruction du 29 juillet 1999 point 22, publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3-F-2-99

³¹ Les bénéficiaires de la franchise en base sont également dispensés du paiement des taxes spéciales sur le chiffre d'affaires ainsi que des taxes parafiscales qui sont recouvrées comme en matière de TVA.



Elle couvre obligatoirement une période de deux années, y compris celle au cours de laquelle elle est déclarée. Elle est renouvelable par tacite reconduction pour une même durée et peut être dénoncée à l'expiration de chaque période (dans les trente jours de l'échéance d'une option précédente).

Toutefois, elle est reconduite de plein droit pour la période de deux ans suivant celle au cours ou à l'issue de laquelle la personne ayant exercé l'option a bénéficié d'un remboursement de crédits de TVA.

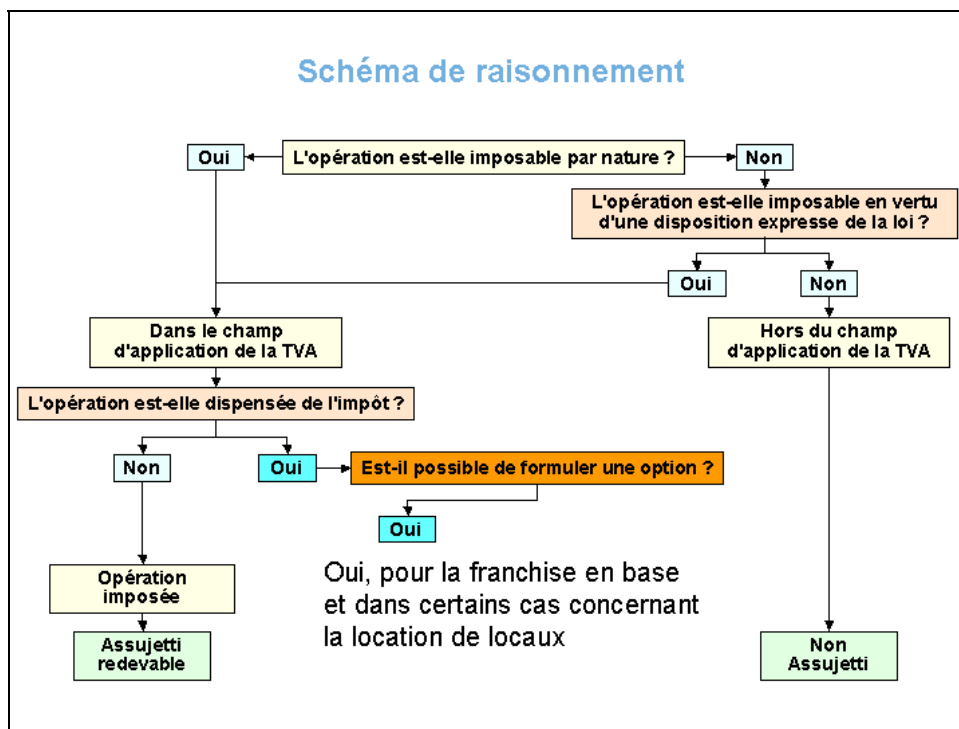


Ce qu'il faut retenir

1. Les exonérations sont limitativement prévues par la loi et peuvent être conditionnelles ou inconditionnelles.
2. Les personnes qui réalisent des opérations exonérées ne sont pas dispensées des obligations incombant aux assujettis.
3. En principe, ce type d'opérations n'ouvre pas droit à déduction de la TVA comprise dans leur coût de revient.
4. Les prestations d'enseignement et de formation professionnelle continue fournies par les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche sont exonérées de TVA. Par suite, si ces établissements exercent parallèlement des activités taxées, ils agissent en qualité d'assujetti redevable partiel.
5. La franchise en base est un dispositif qui dispense les assujettis de la déclaration et du paiement de cet impôt.
6. Ce dispositif est de droit pour l'ensemble des assujettis dont le chiffre d'affaires est inférieur à certaines limites.
7. Les assujettis concernés peuvent, toutefois, formuler une option pour soumettre leurs opérations à la TVA, aux fins notamment de ne pas être privés de tout droit à déduction.



C. Opérations imposées sur option



La loi prévoit que certaines opérations exonérées de TVA peuvent donner lieu à l'exercice d'une option. Nous allons voir l'intérêt que représente cette faculté ainsi que sa mise en œuvre pratique pour les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.

1. L'intérêt de formuler une option

On l'a vu en étudiant les opérations exonérées, les assujettis intéressés ne peuvent pas, hormis quelques cas particuliers (tout spécialement, les exportations et les livraisons intracommunautaires) exercer un droit à déduction de la TVA grevant les dépenses exposées pour les besoins de ces opérations.

Cette conséquence n'est pas la seule au regard du droit à déduction.

Il faut aussi noter que **la présence d'opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction vient rompre la chaîne des déductions dans un processus de production ou de distribution.**

En effet, tout assujetti redevable réalisant des opérations se situant à l'aval de celles qui sont exonérées va devoir payer au fournisseur un prix qui intègre le montant de TVA que ce dernier ne peut pas déduire au titre de ses dépenses. Autrement dit, on se retrouve dans une situation similaire à celle d'un client qui supporte un coût de revient TTC, tout comme un consommateur final.

Ce client assujetti redevable va d'ailleurs lui-même ensuite répercuter ce coût dans le prix des opérations effectuées au profit de ses clients, lesquels se comporteront à l'identique s'ils sont également assujettis redevables.

Ce schéma prendra fin seulement lorsqu'on arrivera au terme du processus de production ou de distribution et que le bien ou le service concerné sera utilisé par un consommateur final.



Le tableau ci-dessous illustre ce qui vient d'être dit. Deux hypothèses peuvent être distinguées :
 Hypothèse 1 : B est un assujetti non redevable, Hypothèse 2 : B est un assujetti redevable. Le taux de TVA retenu s'élève à 19,60%.

Hypothèse 1 : B est un assujetti non redevable

- A = assujetti redevable fabrique et vend un bien de valeur 100
- B = assujetti non redevable achète ce bien à A, pour le modifier et lui ajoute une valeur 20
- C = assujetti redevable achète ce produit transformé à B

	Opérateurs économiques		
	A	B	C
Prix d'achat	50,00	119,60	139,60
Valeur ajoutée	50,00	20,00	
Prix de vente	119,60 (50+50+TVA)	139,60 (119,60+20)	
TVA collectée	19,60	0,00	
TVA déductible	9,80	0,00	
A payer à l'Etat	9,80	0,00	

Coût pour C : 139,60

L'opérateur B a cassé la chaîne de TVA et fait supporter à C la taxe qu'il ne peut pas déduire au titre de ses dépenses.



Hypothèse 2 : B est un assujetti redevable

- A = assujetti redevable fabrique et vend un bien de valeur 100
- B = assujetti redevable achète ce bien à A, pour le modifier et lui ajoute une valeur 20
- C = assujetti redevable achète ce produit transformé à B

	Opérateurs économiques		
	A	B	C
Prix d'achat	50,00	119,60	143,52
Valeur ajoutée	50,00	20,00	
Prix de vente	119,60 (50+50+TVA)	143,52 100 (119,60-19,60) +20+TVA	
TVA collectée	19,60	23,52	
TVA déductible	9,80	19,60	23,52
A payer à l'Etat	9,80	3,92	0,00
		Coût pour C	120,00

En apparence C achète plus cher que dans l'hypothèse 1 (143,52 au lieu de 139,60). Mais, en réalité, le montant de sa dépense représente **120,00** (143,52 – 23,52). En effet, il est autorisé à déduire la TVA facturée par B.

On le voit, l'exonération d'une opération peut avoir pour effet de renchérir le coût final d'un bien ou d'un service. Ainsi dans l'exemple ci-dessus : 139,60 au lieu de 120,00.

Toutefois, une option à la TVA peut, dans certains cas, être formulée, ce qui permet d'éviter ce renchérissement.

C'est pourquoi il paraît raisonnable d'avancer qu'un fournisseur concerné par une exonération au titre de laquelle il existe une possibilité de formuler une option à la TVA se doit, entre autres, de prendre en considération la composition de sa clientèle pour apprécier les avantages de cette option.

Si cette dernière est composée dans son ensemble, ou à tout le moins majoritairement, de redevables, il paraît opportun, en tout état de cause, d'exercer l'option aux fins d'éviter les inconvénients qui viennent d'être présentés.

D'autant que cette démarche s'accompagne de la possibilité de récupérer, dans les conditions de droit commun, la TVA supportée en amont des opérations concernées avec pour corollaire l'exonération de la taxe sur les salaires, ce qui peut ne pas être négligeable.

Examinons maintenant les opérations pour lesquelles les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche sont autorisés à exercer une option.



2. Application aux établissements publics d'enseignement supérieur de recherche

Pour les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche, la faculté qui leur est offerte de formuler une **option³² pour soumettre à la TVA une opération exonérée a trait aux locaux nus³³ à usage professionnel donnés en location³⁴** (CGI, art. 260-2°).

Cette option peut être exercée si :

- les biens sont pris en location par un assujetti à la TVA ou un non assujetti si le bail fait mention expresse de l'option ;
- ces mêmes biens sont utilisés par le preneur pour les besoins de son activité économique ou administrative.

En conséquence, **l'option n'est pas possible si les locaux sont destinés à l'habitation ou à tout autre besoin privé.**

2.1 Modalités d'exercice et durée de l'option

L'option, accompagnée d'une copie du contrat de bail et de ses avenants le cas échéant, qui couvre obligatoirement tous les locaux d'un immeuble non exclus de son champ d'application, doit être déclarée au centre des impôts dont dépend l'établissement, dans les quinze jours qui suivent le commencement de la location.

Cependant, l'administration fiscale admet qu'elle prenne effet au premier jour du mois au cours duquel elle est déclarée.

En outre, **l'option est ouverte même lorsque l'immeuble n'est pas achevé.**

Pour les personnes qui donnent en location plusieurs immeubles ou ensemble d'immeubles sis en des lieux différents, l'option doit être exercée distinctement, c'est-à-dire immeuble par immeuble (CGI, ann. II, art. 193). Lorsque plusieurs bâtiments constituent un même ensemble immobilier (permis de construire unique), l'option couvre la totalité des locaux situés dans cet ensemble.

L'option doit être expresse et doit revêtir la forme d'une déclaration écrite auprès du service des impôts du lieu de situation de l'immeuble. En cas de pluralité d'immeubles, la déclaration est à adresser au service du lieu de situation de l'immeuble dont le chiffre d'affaires est le plus élevé.

Elle couvre obligatoirement une période de dix années, expirant le 31 décembre de la neuvième année qui suit celle au cours de laquelle elle est exercée ou, pour un immeuble non encore achevé, celle de son achèvement (CGI, ann. II, art. 194).

³² Si le cas échéant, un établissement est soumis au régime de la franchise en base, ses acquisitions intracommunautaires n'ont pas à être imposées à la TVA lorsque certaines conditions sont remplies. Il peut, cependant, formuler une option pour les soumettre à la TVA (cf. la partie consacrée aux règles de territorialité).

³³ Les locations de terrains non aménagés sont exonérées de TVA (CGI, art. 261 D) sans possibilité d'option.

³⁴ Le caractère nu ou aménagé de locaux résulte principalement de l'appréciation des circonstances de fait et cette question doit être appréciée compte tenu de l'ensemble des données de l'espèce. Il peut simplement être dit ici que le caractère aménagé d'un local suppose que les équipements essentiels et nécessaires à l'exercice d'une activité économique soient mis à disposition du preneur par le bailleur (Cons. D'Etat, 18 mars 1983, n° 32.542 et 28 juillet 1999, n° 164.834). Par suite, le fait pour un immeuble d'avoir été édifié en vue d'une utilisation spécifique n'est pas suffisant pour le considérer, au regard du régime de TVA applicable aux opérations de location, comme un immeuble aménagé, dès lors qu'il ne comporte aucun des équipements indispensables à l'activité du preneur.



L'option est renouvelable par tacite reconduction, par période de dix ans, sauf dénonciation à l'expiration de chaque période.

Toutefois, **lorsque le redevable a obtenu un remboursement de crédits de TVA au cours ou à l'issue d'une période d'option, il est dans l'impossibilité, à la fin de cette période, de procéder à la dénonciation de l'option, laquelle est donc reconduite de plein droit pour une nouvelle période de dix ans** (CGI, ann. II, art. 242 OH).

2.2 Précisions

Lorsque l'option est formulée avant l'achèvement de l'immeuble concerné, le redevable doit procéder à l'imposition à la TVA de la livraison à soi-même sur le fondement de l'article 257. 7° du CGI (application de la technique de la LASM dans le domaine de la TVA immobilière, que nous examinerons dans la fiche spécifique consacrée à cette notion qui figure dans la troisième partie.

Par ailleurs, chaque immeuble ou ensemble d'immeuble ayant fait l'objet d'une option constitue un secteur d'activité distinct au sens de l'article 213 de l'annexe II au CGI (CGI, ann.II, art.193).

Corrélativement, les opérations se rapportant à chacun de ces secteurs doivent être suivies séparément dans la comptabilité du bailleur (cf. la partie consacrée au mécanisme de déduction, le 1.3.1 du C).

Nota : La CJCE a jugé que ne constitue pas une location de biens immeubles, le contrat par lequel le propriétaire d'un immeuble octroie à une personne le droit d'installer dans ses locaux commerciaux un distributeur de cigarettes dont cette dernière est propriétaire ainsi que le droit d'en assurer le fonctionnement et la maintenance en échange d'un pourcentage des bénéfices bruts résultant de la vente de cigarettes dans les locaux en question³⁵.

Le propriétaire du distributeur de cigarettes est, en effet, seulement autorisé à occuper un emplacement dans les locaux commerciaux sans se voir conférer pour autant le droit d'utiliser ces locaux comme s'il en était le propriétaire.

Cette occupation constitue en réalité un moyen de mettre en œuvre la prestation correspondant à l'objet du contrat conclu entre les parties, à savoir garantir l'exploitation d'un matériel donné et l'exercice du droit de vente de certains produits. Ce qui est conféré, c'est le droit d'accès aux équipements notamment pour en assurer la maintenance.

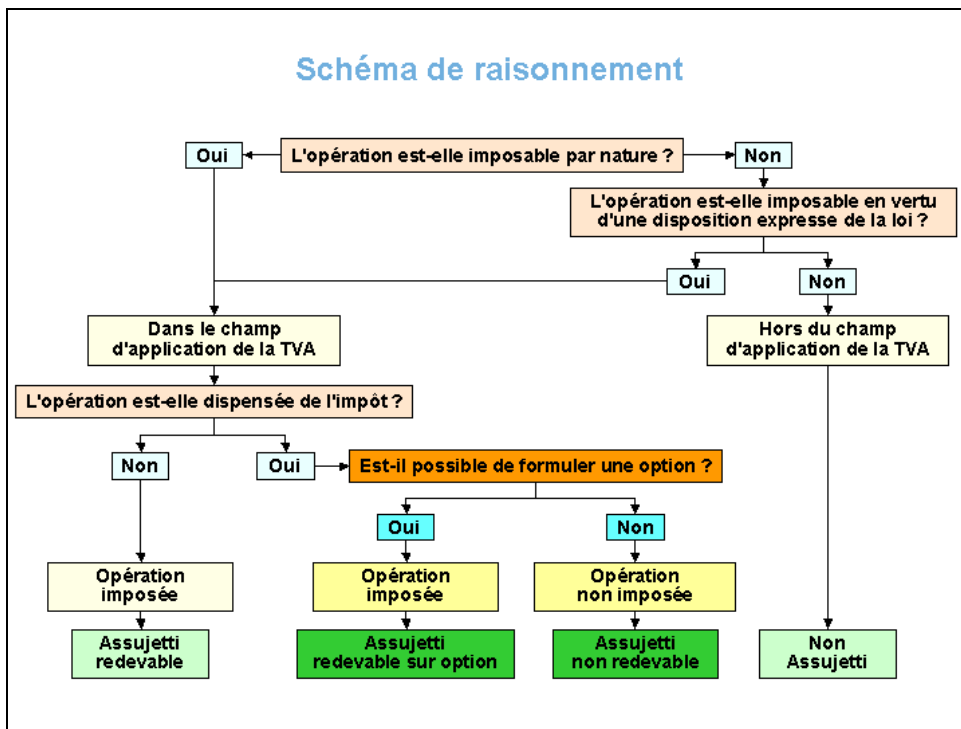
Bien entendu, dès lors que cette prestation de services est effectuée à titre onéreux et qu'elle n'entre pas dans le champ d'application d'une exonération, les sommes perçues par le propriétaire des locaux doivent être soumises à la TVA.

³⁵ CJCE, arrêt du 12 juin 2003, *Sinclair Collis Ltd*, aff. C-275/01.



Ce qu'il faut retenir

1. L'option pour soumettre à la TVA une opération exonérée ouvre un droit à déduction à l'assujetti qui la formule et permet de ne pas rompre la chaîne des déductions dans un processus de distribution ou de production de biens ou services.
2. Pour les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche, l'option concerne les locaux nus à usage professionnel donnés en location.
3. L'option peut être exercée avant même l'achèvement d'un immeuble.



Les règles de territorialité





Sommaire

Précisions générales.....	44
A. Lieu d'imposition des opérations portant sur des biens	46
1. Les livraisons de biens.....	46
1.1 Les biens livrés en l'état.....	46
1.2 Biens livrés après montage ou installation.....	49
2. Les échanges intracommunautaires	50
2.1 Les acquisitions intracommunautaires.....	50
2.2 Les livraisons intracommunautaires.....	52
2.3 L'obligation de déclarer les échanges de biens dans la Communauté européenne	56
3. Les échanges extracommunautaires	58
3.1 La notion d'importation.....	58
3.2 La notion d'exportation.....	58
B. Lieu d'imposition des prestations de services	62
1. Principe	62
2. Les prestations localisables "matériellement".....	62
2.1 Les prestations se rattachant à un immeuble	62
2.2 Les prestations scientifiques (organisation de manifestations/congrès scientifiques)	63
2.3 Les travaux et expertises sur des biens meubles corporels	63
3. Les prestations "immatérielles"	65
3.1 Règles applicables	65
3.2 Cas particulier des prestations de services rendues à des organisations internationales.....	67



Précisions générales

Nous venons d'étudier les conditions dans lesquelles une opération se trouve placée dans le champ d'application de la TVA.

Cependant, on se trouve à ce stade, si l'on peut dire, au milieu du gué puisqu'il reste à se demander si une opération qui est imposable relève de la réglementation française ou non.

En effet, **l'opération doit être soumise à la TVA française seulement si elle se situe dans son champ d'application territorial.**

En d'autres termes, il faut examiner l'opération au regard de ce que l'on appelle **les règles de territorialité**, lesquelles permettent de localiser une opération et de déterminer le pays bénéficiaire de la TVA.

A cet égard, il convient de distinguer les opérations portant sur des biens et celles qui sont représentatives de prestations de services.

Tel est l'objet du présent chapitre, étant précisé que, eu égard au caractère relativement complexe des dispositions à mettre en œuvre et à la diversité des situations qui peuvent se présenter en pratique, l'objectif du présent document ne permet pas d'entrer dans les détails ici.

On se contentera donc de jeter les grandes lignes du schéma de raisonnement à suivre pour appliquer les règles en la matière.

Afin de les appréhender au mieux, il paraît utile, au préalable, d'apporter une précision importante puis de voir comment se définit le territoire français au regard de la TVA.

NOTA : pour apprécier le champ d'application territorial de la TVA, il faut garder à l'esprit que **sont inopérants** le lieu de signature des contrats, celui du paiement, la nature de la monnaie utilisée, la nationalité des opérateurs.

Le critère à prendre en considération est le lieu où l'opération est réputée se situer, tel que ce lieu est défini par la loi.

S'agissant de la TVA, **les expressions "territoire français" et "en France"** visent :

- la France continentale, y compris les îles du littoral ;
- la Corse ;
- la principauté de Monaco où la législation française est introduite par ordonnances princières ;
- les eaux territoriales ;
- le plateau continental.

Les départements d'outre-mer³⁶ sont, quant à eux, considérés comme des territoires d'exportation par rapport à la France métropolitaine et par rapport aux autres Etats membres de la Communauté européenne.

Pour être complet, il faut préciser d'une part que la TVA n'est pas applicable en Guyane (provisoirement) et d'autre part, que ce dernier département ainsi que la Réunion constituent des

³⁶ Guadeloupe (y compris St Barthélemy et St Martin), Guyane, Martinique, Réunion.



territoires d'exportation l'un par rapport à l'autre et par rapport aux départements de la Guadeloupe et de la Martinique. Ces deux derniers départements forment, en revanche, un marché unique.

Enfin, il est rappelé que **sont assimilés à des pays tiers (c'est-à-dire n'appartenant pas à la Communauté européenne) les territoires d'outre-mer³⁷, les collectivités territoriales de Mayotte, de Saint-Pierre-et-Miquelon et de Nouvelle Calédonie ainsi que la principauté d'Andorre.**

³⁷ Polynésie française, les îles Wallis et Futuna, les îles de l'océan indien, les terres australes et antarctiques françaises.



A. Lieu d'imposition des opérations portant sur des biens

Lorsqu'une opération porte sur un bien meuble corporel, les situations suivantes peuvent se présenter :

- le bien fait l'objet, si l'on se place du côté du vendeur, d'une livraison, celle-ci pouvant être effectuée à partir de la France ou à partir d'un autre Etat membre ou d'un pays tiers ;
- le bien fait l'objet, si l'on se place du côté de l'acheteur, d'une acquisition, laquelle peut être réalisée en France, dans un autre Etat membre ou dans un pays tiers.

Il s'ensuit que trois cas de figure peuvent être recensés : des opérations internes, des échanges intracommunautaires et des échanges extracommunautaires.

Cela aurait pu constituer l'architecture de la présente section.

Il a paru préférable, cependant, dans un souci de porter un regard d'ensemble sur la question, d'aborder celle-ci en examinant tout d'abord le lieu des livraisons de biens et de regarder ensuite les échanges réputés se situer hors du territoire français même si, à l'évidence, ce choix conduira à se référer plusieurs fois aux différentes opérations, tant il est vrai que celles-ci sont imbriquées (s'il y a livraison d'un côté, c'est qu'il y a acquisition de l'autre).

1. Les livraisons de biens

Il est rappelé que la livraison d'un bien s'entend de toute opération comportant **transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel³⁸ comme un propriétaire**. On parle de Livraison d'un Bien Meuble Corporel (LBMC).

Une attention particulière doit être portée sur l'articulation de cette définition avec la question de la détermination du lieu où cette livraison est effectuée.

En effet, dans ce dernier cas, il n'est pas tenu compte, au regard des règles de territorialité, du lieu de remise matérielle du bien, comme une livraison s'entend dans l'acception habituelle du mot.

En outre, pour déterminer le lieu d'imposition d'une livraison sur un bien meuble corporel, il faut distinguer selon que celui-ci est livré en l'état ou après montage ou installation.

Nous allons examiner les règles qui découlent de cette distinction.

1.1 Les biens livrés en l'état

Les situations à examiner sont les suivantes.

³⁸ Un bien meuble corporel s'entend d'un bien matériel qui revêt le caractère physique de la mobilité.



1.1.1 Le lieu de départ de l'expédition ou du transport est situé en France

Principe (CGI, art. 258. I. alinéa 1) : lorsque le bien est expédié ou transporté à partir de la France et ce, quel que soit le lieu de destination (France, autre Etat membre, pays tiers), **le lieu de la livraison est situé en France**. La TVA française est, par conséquent, applicable (sous réserve, toutefois, des exonérations prévues pour les livraisons intracommunautaires et les exportations ; cf. infra points 2.2 et 3.2).

Il en est ainsi que l'expédition ou le transport soit effectué par l'acquéreur - ou pour son compte - ou par le vendeur - ou pour son compte -. Il est, toutefois, dérogé à cette règle en cas d'application du régime des ventes à distance (cf. infra les précisions au point 2.2).

1.1.2 Le lieu de départ de l'expédition ou du transport est situé dans un autre Etat membre et le lieu d'arrivée est situé en France

Principe : lorsque le point de départ de l'expédition ou du transport du bien se trouve dans un autre Etat membre, **le lieu de la livraison se situe dans cet Etat membre**.

Il en va ainsi, là aussi, que l'expédition ou le transport soit effectué par l'acquéreur - ou pour son compte - ou par le vendeur - ou pour son compte - sous réserve, encore une fois, de l'application du régime des ventes à distance.

Nota : il résulte de ce qui précède (points 1.1.1 et 1.1.2) que le lieu de départ de l'expédition ou du transport des biens meubles corporels au sein de la Communauté européenne détermine le lieu de leur livraison.

Toutefois, le lieu d'imposition à la TVA ne correspond pas nécessairement au lieu de la livraison (cf. infra les échanges intracommunautaires et extracommunautaires).

En d'autres termes, la TVA française est, en principe, exigible seulement lorsque le vendeur et l'acquéreur sont établis en France (le lieu de départ et le lieu d'arrivée du bien se situent sur le territoire d'un seul Etat membre).

1.1.3 Le lieu de départ de l'expédition ou du transport est situé dans un pays tiers (en dehors de la CE) et le lieu d'arrivée est situé en France (importation)

Principe : dans ce cas, deux situations doivent être distinguées. En effet, le régime applicable diffère selon que la livraison est effectuée ou non par l'importateur ou pour son compte.

L'objectif visé ici est d'éviter qu'un bien soit consommé au sein de la Communauté européenne en échappant à la TVA.

■ *Par dérogation au principe énoncé au 1.1.1 et au 1.1.2 ci-dessus, le lieu de la livraison se situe en France lorsqu'elle est effectuée par l'importateur ou pour son compte (CGI, art. 258-I, alinéa 2).*

Ce cas vise la situation où :

- le point de départ de l'expédition ou du transport du bien se trouve en dehors de la CE;
- l'on sait que deux opérations vont être réalisées : premièrement un bien est importé par une entreprise ou son représentant (importation donnant lieu au paiement lors du dédouanement) et



deuxièmement procède au transfert de la propriété de ce bien lorsqu'elle le livre à son client (livraison donnant lieu également à paiement de la TVA sous déduction, dans les conditions de droit commun, de la taxe versée lors de l'importation).

Bref, la destination du bien (en l'occurrence la France) est connue au moment où il est expédié ou transporté à partir d'un pays situé hors de la CE. Le bien en question entre sur le territoire français lorsque l'entreprise importatrice, qui en est le propriétaire, lui fait passer la frontière. Celle-ci est alors redevable de la TVA à l'importation (il est rappelé, en effet, que l'importation des biens est soumise à la TVA lors de leur passage en douane, sous réserve des cas d'exonération prévus aux II et III de l'article 291 du CGI). Par suite, le transfert de propriété au profit de l'acquéreur (client français) intervient seulement au moment où le bien lui est livré en France par l'importateur. Bien que le lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien remis à l'acquéreur ne soit pas situé en France, cette livraison est réputée se situer en France et doit être soumise à la TVA française.

Dans ce cas, on dit que la vente est effectuée « *franco domicile* ».

Nota : lorsque le bien est transporté directement chez l'acheteur dans l'état où il a été présenté à la douane, il est admis de ne pas exiger le paiement de la TVA sur la livraison réalisée en France par l'entreprise importatrice.

Cette mesure ne s'applique que si cette entreprise ne facture pas la TVA à son client français et si ce dernier est mentionné en qualité de destinataire réel du bien sur la déclaration d'importation ou sur les autres documents justificatifs en tenant lieu.

Il s'ensuit qu'il appartient au client français d'acquitter la TVA à l'importation. Bien entendu, la déductibilité de cette taxe s'apprécie chez ce dernier, dans les conditions de droit commun, et non plus chez le vendeur.

Dans l'hypothèse où l'entreprise importatrice se charge des formalités en douane et acquitte la TVA à l'importation, la TVA n'est pas exigible au titre de la livraison réputée se réaliser en France à la stricte condition que cette entreprise demande à son client, au moyen d'un compte rendu, le remboursement du montant exact de la taxe payée en douane.

■ *La livraison ne se situe pas et n'est pas imposable en France lorsqu'elle n'est pas effectuée par l'importateur. Dans ce cas on ne sait pas si le bien va franchir la frontière française.*

Il en est ainsi lorsque la livraison du bien a été effectuée dans un premier temps hors de la Communauté européenne ou avant dédouanement de la marchandise (c'est-à-dire à un moment où la destination précise du bien n'est pas encore connue) et que dans un second temps, l'acquéreur procède lui-même à l'importation du bien.

Dans ce cas, la vente est effectuée sous « *condition départ* » en ce que la livraison, au sens de la TVA, intervient lors de la remise d'un bien par un fournisseur étranger – établi dans un État n'appartenant pas à la CE – à un client français. Autrement dit, une première livraison intervient sur le territoire de l'État où le fournisseur étranger est établi.

Par suite, l'opération en question n'est pas située sur le territoire français (lieux de livraison et d'imposition pas situés en France). Si le bien est ensuite importé sur le territoire français, cela signifie que le client français (l'acquéreur du bien) procède lui-même à l'importation. La TVA se rapportant à cette importation est alors exigible chez le client français et ce, lors du dédouanement du bien (passage à la frontière).



Si le lieu d'arrivée du bien acquis hors la CE n'est pas la France mais le territoire d'un autre pays, l'opération ne correspond pas à une importation effectuée en France et doit suivre les règles applicables dans ce pays.

Cas particulier : Lorsque le bien ne donne pas lieu à une expédition ou à un transport, la livraison est réputée se situer en France et y est donc imposable si le bien se trouve en France lors de la mise à disposition de l'acquéreur (français ou étranger). En revanche, elle échappe à l'imposition si le bien est situé à l'étranger lors de cette mise à disposition. Autrement dit c'est le lieu où le bien remis à l'acquéreur se situe qui détermine le lieu d'imposition de ce bien (CGI, art. 258.I.c).

1.2 Biens livrés après montage ou installation

Lorsque les biens font l'objet d'un montage ou d'une installation en France avant la livraison, celle-ci est imposable en France en toute hypothèse (CGI, art. 258.I.b).

- Ainsi, une entreprise étrangère qui importe en France des matériels dont elle assure le montage ou l'installation chez l'acquéreur doit acquitter la TVA : d'une part lors de l'importation de ces matériels,
- d'autre part, sur la livraison de ces matériels montés ou installés, sous déduction du montant de la taxe acquittée à l'importation.



2. Les échanges intracommunautaires

Au sein de la Communauté européenne, les biens meubles corporels peuvent faire l'objet de deux types d'opérations en matière de TVA.

- Des acquisitions intracommunautaires (pour faire court, opérations qui visent les biens expédiés ou transportés en France à destination de l'acquéreur et ce, à partir d'un autre Etat membre de la Communauté européenne).
- Des livraisons intracommunautaires (livraisons effectuées à partir de la France à destination d'un autre Etat membre).

En raison de la mise en place d'un espace communautaire sans aucune frontière depuis le 1^{er} janvier 1993, ces deux notions ont remplacé celles d'importation et d'exportation.

Les opérations de cette nature obéissent, à l'heure actuelle, à un régime transitoire, dans le cadre duquel est maintenue l'exigibilité de la TVA dans l'Etat membre de la Communauté européenne où l'acquéreur est établi. En effet, ce régime, qui repose donc sur le principe de taxation dans le pays de consommation des biens, devait s'appliquer initialement jusqu'au 31 décembre 1996.

Il a cependant fait l'objet d'une prorogation et cessera de s'appliquer seulement après qu'aura été adopté un régime définitif reposant, en principe, sur l'imposition dans l'Etat membre d'origine des biens ou services.

Il convient d'étudier les règles de TVA qui s'attachent à ce régime provisoire.

2.1 Les acquisitions intracommunautaires

Conformément aux dispositions de l'article 256 bis.-I.3° du CGI, pour être regardée comme une acquisition intracommunautaire³⁹, une opération doit présenter les caractéristiques suivantes :

- se traduire par le transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire au profit de l'acquéreur ;
- **donner lieu à l'expédition ou au transport du bien à partir d'un autre Etat membre de la Communauté européenne à destination de la France.**

Dès lors que le lieu d'une telle opération est réputé se situer en France, en application des dispositions de l'article 258 C du code précité (c'est-à-dire que le bien concerné se trouve en France au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur), la TVA française est, en principe, exigible.

Le redevable de la TVA due au titre d'une acquisition intracommunautaire est l'acquéreur⁴⁰.

³⁹ La notion d'acquisition intracommunautaire de biens ne concerne pas les échanges de biens entre un Etat membre et les départements d'Outre-mer. Ces opérations relèvent du régime des importations.

⁴⁰ Ce régime d'imposition ne s'applique pas en particulier aux biens :

- qui font l'objet en France d'une installation ou d'un montage par le vendeur ou pour son compte. La livraison de ces biens est soumise à la TVA en France conformément à l'article 258.I.b du CGI (cf. supra le point 1.2) ;
- dont la livraison est soumise au régime des ventes à distance (cf. infra le point 2.2).



Par exception à cette règle, lorsque **les biens** ne sont **pas expédiés** ou transportés **en France**, le lieu d'acquisition est réputé néanmoins se situer en France si l'acquéreur a donné au vendeur **son numéro d'identification à la TVA en France et s'il n'établit pas que l'acquisition a été soumise à la TVA dans l'Etat membre de destination des biens.**

Cependant, si l'acquisition en question est ultérieurement imposée à la TVA dans l'Etat membre sur le territoire duquel le bien a été effectivement expédié ou transporté, la base d'imposition en France est diminuée du montant de celle ayant été retenue dans cet Etat (demande de restitution présentée et instruite selon la procédure contentieuse)

En pratique, la réalité de l'arrivée du bien dans l'Etat membre concerné résulte de la production d'une attestation de l'administration fiscale de cet Etat indiquant que l'imposition a été effectuée.

Cela étant, la TVA due à ce titre n'ouvre pas droit à déduction, en principe, puisque le bien n'a pas été livré en France et qu'il n'est pas, dès lors, susceptible d'être affecté à une opération ouvrant droit à déduction dans ce dernier pays (CGI, art. 258-C).

Il faut savoir, toutefois, que certaines acquisitions intracommunautaires sont exonérées de TVA lorsqu'elles concernent des biens dont la livraison en France, ou dont l'importation, serait exonérée (CGI, art. 262 ter.II).

C'est le cas, par exemple, comme nous l'avons déjà vu des organes, du sang et du lait humains ou autres produits d'origine humaine utilisés à des fins médicales (urines, spermes notamment).

Par ailleurs, lorsque les conditions prévues en la matière sont satisfaites, certaines personnes bénéficient d'un régime dérogatoire (désignées par l'abréviation "**PBRD**") qui les autorise à ne pas soumettre à la TVA leurs acquisitions intracommunautaires si celles-ci ne portent ni sur des moyens de transports neufs ni sur des produits soumis à accises⁴¹ (alcools, boissons alcooliques, huiles minérales, tabacs manufacturés).

Corrélativement, c'est le vendeur, établi dans l'Etat membre de la CE (pays de départ) à partir duquel celui-ci transporte le bien à destination du pays d'arrivée, qui soumet sa livraison à la TVA au taux exigible dans cet Etat, sous réserve, toutefois, de l'application des règles particulières propres aux ventes à distance (cf. infra point 2.2) .

Ce régime dérogatoire concerne notamment les personnes morales non assujetties à raison de l'activité pour laquelle l'acquisition est réalisée, les assujettis réalisant exclusivement des opérations n'ouvrant pas droit à déduction (bénéficiaires de la franchise en base par exemple) sous réserve :

- que le montant de leurs acquisitions intracommunautaires de biens (c'est-à-dire provenant de l'ensemble des États membres de la CE) n'a pas excédé au cours de l'année précédente, ou n'excède pas pendant l'année civile en cours au moment de l'acquisition, 10 000 €;
- ou qu'ils n'optent pas afin de soumettre leurs acquisitions au régime général quel que soit leur montant⁴².

Pour calculer le seuil de 10 000 €, il convient de retenir le montant des acquisitions réalisées par la PBRD correspondant pour le vendeur à des livraisons qu'il doit soumettre à la TVA dans l'Etat où il est établi (achats sur place par la PBRD ou pour son compte ; ventes à distance pour lesquelles la TVA

⁴¹ dénomination communautaire des droits indirects frappant certains produits de consommation (ex. : droit de consommation sur les alcools et les boissons alcooliques, sur les tabacs, taxe spéciale sur les huiles).

⁴² L'option couvre obligatoirement une période de deux années civiles en plus de celle au cours de laquelle elle a été exercée. Cette option est renouvelable par tacite reconduction par période de deux années civiles, sauf dénonciation deux mois au moins avant l'expiration de chaque période.



est due dans le pays de départ). Les livraisons bénéficiant d'une exonération dans cet État n'ont donc pas à être prises en considération.

Il est à noter qu'une personne cessant de bénéficier du régime dérogatoire est tenue de déclarer qu'elle effectue des acquisitions intracommunautaires (CGI, art. 286 bis). En conséquence, cette personne est identifiée à la TVA par un numéro individuel, en application de l'article 286 ter du CGI.

2.2 Les livraisons intracommunautaires

Il s'agit des livraisons de biens expédiés ou transportés sur le territoire d'un autre Etat membre de la Communauté européenne.

Ces livraisons sont normalement passibles de la TVA française. Elles sont, en effet, réputées faites en France dès lors que le lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien est situé en France quel que soit le lieu de destination : France, autre Etat membre, pays tiers (CGI, art. 258.I ; cf. supra point 1.1.1).

Cependant, nonobstant cette circonstance, elles sont exonérées de TVA lorsque sont réunies certaines conditions (à défaut, le vendeur doit imposer sa livraison à la TVA).

Celles-ci résultent des dispositions de l'article 262 ter.I.1° du CGI. Elles sont au nombre de quatre :

1. La livraison doit être effectuée à titre onéreux (cf. supra la partie consacrée au champ d'application, le point 1.2) ;
2. Le vendeur doit être un assujetti agissant en tant que tel (précision : les dispositions de l'article 262 ter.I.1° du CGI ne s'appliquent pas aux livraisons effectuées par un assujetti bénéficiant de la franchise en base puisque ces livraisons sont déjà exonérées par l'article 293 B du même code, ainsi que nous l'avons déjà vu) ;
3. **Le bien est expédié ou transporté hors de France à destination d'un autre Etat membre et ce, quelle que soit la personne qui effectue le transport.** L'existence du transport ou de l'expédition est justifiée par **tout moyen de preuve**. Ces moyens peuvent être directs (documents de transports⁴³, bons de livraisons ou d'enlèvement) ou indirects (doubles des factures revêtues du cachet de l'entreprise destinataire, avis de règlement des établissements bancaires étrangers, etc.). En tout état de cause, la valeur des justifications apportées s'apprécie au cas par cas.

Dans le cas particulier où l'acquéreur assure par ses propres moyens l'expédition ou le transport des biens (vente consentie aux conditions départ France), deux cas de figure peuvent se présenter :

- si l'opération s'inscrit dans le cadre des relations commerciales régulières avec l'acquéreur, le vendeur doit veiller à recueillir auprès de ce dernier, pour chaque livraison, les pièces justificatives permettant d'établir la réalité de l'expédition ou du transport ;
- si l'opération est conclue avec un client occasionnel, il appartient au vendeur de prendre auprès de l'acquéreur toutes les garanties afin de pouvoir prouver la réalité de l'expédition ou du transport (par exemple, copie d'un document justifiant du siège de l'activité ou d'un établissement dans un autre État membre, copie du certificat d'immatriculation du véhicule au moyen duquel le transport est effectué,...).

⁴³ Lettre de voiture CMR, lettre de transport aérien, connaissance maritime ou fluvial, etc.



A défaut de justifications suffisantes, la livraison doit être soumise à la TVA (cf. la documentation administrative de base, feuillet 3 A-3211, n°s 6 à 10)⁴⁴ ;

4. **L'acquéreur est un assujetti ou une personne morale non assujettie qui ne bénéficie pas dans son Etat membre du régime dérogatoire** l'autorisant à ne pas soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires (PBRD ; cf. supra le point 2.1).

précision : Si l'acquéreur est une PBRD (par exemple, vente d'un bien à un établissement allemand bénéficiant du régime de la franchise en base), la livraison dont le lieu se situe en France ne bénéficie pas de l'exonération. En effet, le lieu de la livraison se situe dans le pays de départ et le vendeur acquitte la TVA applicable dans cet Etat (la France ici) sous réserve, toutefois, des règles propres aux ventes à distance (cf. ci-dessous).

En pratique, le vendeur peut considérer que cette quatrième condition est satisfaite dès lors que l'acquéreur lui fournit son numéro d'identification à la TVA dans un autre Etat membre.

Le vendeur doit s'assurer de l'existence et de la validité du n° d'identification qui lui est communiqué par l'acquéreur et le faire figurer sur les factures afférentes à des livraisons intracommunautaires (cf. documentation administrative de base 3 A-3211, n°s 12 et 1").

L'existence et la validité d'un numéro d'identification à la TVA dans un autre Etat membre fourni par l'acquéreur peut être vérifié sur le serveur 3615 TVACEE ou à l'adresse internet suivante :

« http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/vies/fr/vieshome.htm ».

Il est précisé que les "PBRD" ne sont pas identifiées à la TVA dans leur Etat membre.

Toutefois, si une "PBRD" fournit un numéro d'identification dans un autre Etat membre, c'est-à-dire lorsqu'elle ne bénéficie plus du régime dérogatoire dans cet Etat, la livraison qui lui est faite peut être exonérée sur le fondement de l'article 262 ter.I.1° du CGI, dès lors que les conditions posées par ce texte sont remplies. Dans le cas où l'acquéreur ne fournit pas de numéro d'identification à la TVA dans un autre Etat membre ou fournit un numéro invalide à la date de l'opération, la livraison doit être soumise à la TVA (cf. instruction publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-3-97).

Nota : l'administration fiscale a publié au bulletin officiel des impôts, sous la référence 3 CA n° 136 du 7 août 2003, une instruction apportant des commentaires sur les obligations des assujettis en matière de facturation, telles que celles-ci résultent de l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 2002 qui transpose en droit interne la directive n° 2001/115/CE du 20 décembre 2001. Il y est notamment précisé que les livraisons intracommunautaires doivent donner lieu obligatoirement à la délivrance de factures quelle que soit la qualité du client, c'est-à-dire y compris lorsque celui-ci est un simple particulier (CGI, art ; 289.I.1.b, dans sa rédaction applicable à compter du 1^{er} juillet 2003⁴⁵).

En outre, le vendeur a l'obligation de faire figurer sur les factures⁴⁶ :

- les numéros d'identification à la TVA du vendeur et de l'acquéreur ;

⁴⁴ La documentation administrative prévoit que le vendeur peut, dans l'attente de la réception de documents justificatifs établissant la réalité de l'expédition ou du transport des biens hors de France, demander à l'acquéreur de lui remettre en garantie une somme égale à la TVA dont il sera redevable au titre de la livraison si l'exonération n'était pas appliquée (série 3 A 3211, n°9).

⁴⁵ Il ressort de la réponse apportée à une question posée par un parlementaire que les règles issues de la directive de 2001 doivent être mises en œuvre au plus tard le 1^{er} janvier 2004 (Rép. Ramonet, JOA(ssemblée)N(ationale) du 9 juin 2003, p. 4521, n°256).

⁴⁶ La réglementation française imposait ces mentions avant même la transposition en droit interne de la directive de 2001.



- la mention « Exonération TVA, art. 262 ter.I du code général des impôts » ou toute mention équivalente (notamment, référence aux dispositions de la sixième directive).

Enfin, bien qu'exonérées, les livraisons intracommunautaires ouvrent droit à déduction (CGI, art. 271.V.c).

Précisions au regard des ventes à distance (art 258A et 258 B du CGI)

Correspond à une vente à distance la livraison d'un bien meuble corporel expédié ou transporté par le vendeur ou pour son compte lorsque l'acquéreur, établi dans un autre État membre de la CE, est un particulier ou une PBRD⁴⁷.

Lorsque le transport du bien à destination du pays d'arrivée n'est pas effectué par le vendeur ou pour son compte, la vente ne peut pas être considérée comme une vente à distance correspondant à une opération intracommunautaire mais doit être regardée comme une opération interne réalisée dans le pays du vendeur. Celui-ci doit alors facturer et déclarer la TVA due sur cette vente à raison des règles applicables dans ce pays.

Il convient de préciser que les établissements d'enseignement supérieur et de recherche pourraient être concernés en cas de ventes réalisées par voies télématiques ou Internet et qui donnent lieu à la fourniture matérielle de biens (par exemple, livre commandé par Internet et livré physiquement au client).

Le régime particulier des ventes à distance peut également s'appliquer, le cas échéant, aux cessions de logiciels standards (au sujet de cette notion, cf. la partie consacrée au champ d'application, le point 1.1).

Les ventes à distance constituent toujours des livraisons taxables au niveau du vendeur. Cependant, la localisation de cette livraison est régie par un régime particulier. Corrélativement, le vendeur doit acquitter la TVA soit dans le pays de départ, soit dans le pays d'arrivée.

Deux situations sont à distinguer :

Les ventes à distance s'effectuent à partir de la France vers un autre Etat membre (EM)

Dans ce cas, le lieu de livraison se situe :

- en France si le montant des ventes à distance à destination de l'autre Etat membre n'excède pas, au cours de l'année civile précédente ou à défaut durant l'année civile en cours, 35 000 € hors TVA (seuil retenu par la Belgique, le Danemark, l'Espagne, la Finlande, la Grèce, l'Irlande, l'Italie, le Portugal et la Suède) ou 100 000 € hors TVA (seuil retenu par l'Allemagne, l'Autriche, le Luxembourg, les Pays bas et le Royaume Uni). Dans ce cas la TVA française est applicable.
- dans l'Etat membre d'arrivée du ou des biens dans le cas contraire (réalisation de ventes à distance pour un montant supérieur aux seuils indiqués ci-dessus). Le vendeur doit alors appliquer la TVA de cet autre Etat membre.

⁴⁷ Ne sont pas concernés les moyens de transport neufs livrés à des particuliers ou à des PBRD ainsi que les ventes aux PBRD de produits soumis à accises.



Le vendeur peut formuler une option par écrit auprès du service des impôts dont il relève pour que le lieu des ventes à distance se situe dans l'Etat membre d'arrivée des biens, même si les seuils ne sont pas dépassés (option à exercer pour chaque Etat membre).

Pour un établissement, cette option doit donc être formulée auprès de l'administration fiscale française.

L'option prend effet le 1^{er} jour du mois au cours duquel elle est formulée et couvre une période de deux années civiles en plus de celle afférente à son exercice. Elle est renouvelée par tacite reconduction par période de deux années civiles. La dénonciation de l'option doit être faite par écrit auprès du service des impôts dont relève le vendeur.

En cas de franchissement du seuil, lequel s'apprécie État par État, la vente à l'origine de ce dépassement ainsi que les ventes ultérieures doivent être soumises à la TVA dans le pays de destination.

Enfin, dans tous les cas où la vente est soumise à la TVA dans l'État d'arrivée du bien, le vendeur doit se faire connaître auprès de l'administration fiscale de cet État afin de s'y faire identifier.

Les ventes à distance s'effectuent d'un Etat membre vers la France

Dans ce cas, le point de départ est situé dans un autre Etat membre et le lieu de la livraison se situe :

- en France si le vendeur a réalisé, l'année civile précédente ou celle en cours, un montant de ventes à distance à destination de la France supérieur à 100 000 € hors TVA. Dans ce cas, la TVA française est applicable. Cela vaut pour la livraison dont le montant a pour effet le franchissement de seuil.
- dans l'Etat membre de départ dans le cas contraire. C'est la TVA de cet Etat qui s'appliquera alors. Le vendeur peut exercer dans son Etat membre une option pour la taxation des livraisons en France.

Ce régime s'applique également aux ventes de biens dont le point de départ est situé dans un pays tiers mais qui sont importés sur le territoire d'un autre État membre par le vendeur. En effet, les biens sont considérés comme expédiés ou transportés à destination de l'acquéreur à partir de cet État (CGI, art. 258 B.II).

Obligation du vendeur

Lorsque le lieu d'imposition n'est pas situé dans l'État membre à partir duquel les biens sont expédiés ou transportés, le vendeur est tenu d'émettre une facture quelle que soit la qualité du client, que celui-ci soit un assujetti ou un non assujetti (CGI, art. 289.I.1.b)

Précisions au regard des affectations et des transferts de biens

Lorsqu'un assujetti français réceptionne en provenance d'un autre Etat membre ou transfère à destination d'un autre Etat membre des biens, sans que pour autant intervienne un changement de propriété (mouvement de stocks ou de biens d'investissement pour les besoins de l'exploitation), il doit être considéré que sont respectivement réalisés en matière de TVA :

- une affectation de biens assimilée à une acquisition intracommunautaire (CGI, art. 256bis.II)



- un transfert de biens assimilé à une livraison intracommunautaire (CGI, art. 256 III et 262.ter.I.2°)

Les règles de TVA relatives aux acquisitions et aux livraisons intracommunautaires doivent donc être mises en œuvre sauf dans les quatre hypothèses suivantes :

- le bien est destiné à être utilisé temporairement en France dans des conditions qui ouvriraient droit à l'assujetti, si ce bien était importé, au bénéfice de l'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation. (cf. BOI 3CA 92 n° 45 et s) ;
- le bien est destiné à être utilisé temporairement (en France ou dans l'autre Etat membre selon le cas pour les besoins de prestations de services effectuées par l'assujetti) ;
- le bien est destiné à faire l'objet (en France ou dans l'autre Etat membre selon le cas) de travaux ou d'expertises à condition que le bien soit réexpédié ou transporté à destination du donneur d'ordre assujetti dans l'Etat membre de départ ;
- le bien est destiné à être monté ou installé par l'assujetti dans l'Etat membre d'arrivée (en France ou dans l'autre Etat membre selon le cas). La livraison est alors imposable en France si le bien est monté ou installé en France ou dans l'Etat membre d'arrivée (cf. ci-dessus le 1.2).

Dans les trois premières hypothèses, les opérations n'ont pas à être soumises à la TVA

Dans la dernière hypothèse, le montant de la livraison doit être mentionné sur la déclaration de chiffre d'affaires souscrite par l'assujetti français (CGI, art. 287.5.a).

2.3 L'obligation de déclarer les échanges de biens dans la Communauté européenne

Tout assujetti identifié à la TVA doit déposer mensuellement⁴⁸ au service des Douanes un état récapitulatif des clients auxquels il a livré des biens dans les conditions prévues au I de l'article 262 ter du CGI (c'est-à-dire à un autre assujetti ou à une personne morale non assujettie) et une déclaration statistique périodique relative aux échanges de biens correspondant à des acquisitions ou des livraisons effectuées respectivement en provenance ou à destination d'un Etat membre (CGI, art. 289 B.1 et 289 C.1 et 2)⁴⁹.

Ces deux documents font l'objet d'une déclaration unique mensuelle qui peut être produite sur support papier ou par voie informatique.

Le contenu et les modalités de cette déclaration (dite "DEB", déclaration des échanges de biens entre Etats membres de la Communauté européenne) sont prévues aux articles 96 J à 96 M de l'annexe III au CGI. Dans certains cas, il peut s'agir d'une déclaration simplifiée.

La DEB reprend, par nature de flux, l'ensemble des mouvements de marchandises communautaires qui circulent entre la France métropolitaine et un autre État membre de la CE.

Cette déclaration a une double finalité : statistique (collecte des renseignements destinés à l'établissement mensuel des statistiques du commerce extérieur) et fiscale (surveillance de la bonne application du régime de TVA intracommunautaire).

⁴⁸ Au plus tard le 10^{ème} jour ouvrable suivant le mois de référence.

⁴⁹ La déclaration d'échanges de biens n'a pas à être souscrite lorsque l'assujetti reçoit d'un autre État membre des biens pour un annuel inférieur à 100 000 € (CGI, ann. III, art. 96 J.2° et ann. IV, art. 41 sexies B). Pour les livraisons de biens, cette déclaration doit être déposée quel que soit le montant de ces livraisons (CGI, ann. III, art. 96 J.1°).



Elle n'a pas à être souscrite par les particuliers et les "PBRD" ainsi que, à l'expédition, par les assujettis qui bénéficient de la franchise en base.

En outre, lorsque la TVA française est applicable, le vendeur, assujetti français, n'a pas à mentionner sur la DEB les expéditions de biens à destination de particuliers ou de PBRD établis dans un autre État membre (ventes à distance). En revanche, la DEB doit comporter ces éléments si les livraisons ne sont pas soumises à la TVA française.

Enfin, il faut noter que **le défaut de production de la déclaration dans les délais fait l'objet d'une amende de 750 € (portée à 1 500 € à défaut de production dans les trente jours d'une mise en demeure) et chaque omission ou inexactitude d'une amende de 15 € avec un maximum de 1 500 €**

L'amende est prononcée, dans le même délai de reprise qu'en matière de TVA⁵⁰, par l'administration (des douanes ou des impôts) qui constate l'infraction. Le recouvrement et le contentieux de cette amende suivent les mêmes règles que celles qui sont prévues pour la TVA.

⁵⁰Le délai de reprise de l'administration correspond à la période au cours de laquelle celle-ci peut procéder à un contrôle. Cette action peut être mise en oeuvre jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible (Livre des procédures fiscales, art. L 176).

Au delà de ce délai, l'action de l'administration est prescrite.



3. Les échanges extracommunautaires

Nous venons d'étudier les échanges se situant à l'intérieur de la Communauté européenne.

Il nous reste à voir ceux qui résultent d'opérations réalisées avec des pays tiers ou territoires assimilés.

Ce faisant, nous retrouvons la notion d'"importation" que nous avons déjà abordée lors de l'étude des opérations exonérées par disposition expresse de la loi et qui, partant, fera seulement l'objet ici d'un bref rappel. Nous verrons également la notion d' "exportation".

3.1 La notion d'importation

Il est seulement rappelé ici, pour les raisons données ci-dessus, qu'une importation est une opération par laquelle un bien en provenance d'un Etat qui, au regard de la TVA, n'appartient pas à la Communauté européenne est mis à la consommation en France.

La TVA correspondante est perçue par le service des Douanes lors du passage de la frontière.

Toutefois, certaines importations bénéficient d'une exonération (CGI, art. 291. II et III)..

3.2 La notion d'exportation

Les exportations correspondent à des livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de la Communauté européenne.

Autrement dit, les territoires d'exportation sont tous ceux qui sont regroupés sous l'expression "pays tiers" que nous avons déjà définie en abordant le présent chapitre.

Les exportations entrent, en principe, dans le champ d'application de la TVA française.

Elles en sont, toutefois, exonérées lorsque certaines conditions fixées par la loi sont remplies.

Il convient donc d'examiner ces conditions, étant précisé que nous ne verrons que le cas qui nous intéresse, à savoir celui où l'exportation est réalisée par le vendeur ou pour son compte (intermédiaire "transparent").

Par ailleurs, des précisions seront apportées sur les procédures spécifiques qui s'attachent aux exportations, mais également aux livraisons intracommunautaires, c'est-à-dire, en parlant plus globalement, aux opérations relevant du commerce extérieur : procédure spéciale de remboursement de la TVA non imputable et procédure des achats en franchise de taxe.

Les conditions d'exonération des exportations

L'exonération est subordonnée à la justification de la réalité de l'exportation, ce qui implique (CGI, ann. III, art. 74) :

- **l'inscription dans le registre comptable, prévu au 3° du I de l'article 286 du CGI**, d'un certain nombre de mentions concernant l'exportation;
- **la production, à l'appui de ce registre, d'une déclaration d'exportation** (comportant, notamment, les identités du déclarant, de l'expéditeur et du destinataire, la nature et la valeur des marchandises, etc.), **conforme au modèle donné par l'administration, ayant obtenu le visa du**



service des douanes du point de sortie de la communauté européenne. Cette déclaration appelée "**document administratif unique**" (**DAU**), dont l'exemplaire n° 3 doit être conservé à l'appui de la comptabilité, constitue la justification essentielle de l'exportation.

La procédure spéciale de remboursement de crédits de TVA offerte aux exportateurs

Bien qu'elles soient exonérées, **les exportations ouvrent droit à déduction de la TVA grevant les éléments du prix des biens concernés** (CGI, art. 271.V.c).

L'exercice de ce droit peut donner lieu à un remboursement de crédits de TVA non imputables selon la **procédure générale** (remboursement annuel ou trimestriel)⁵¹ ou selon une **procédure spéciale** réservée uniquement aux assujettis qui réalisent des opérations exonérées relevant du commerce extérieur (remboursement mensuel ; CGI, ann. II, art. 242 O F)⁵².

Cette dernière procédure est ouverte également pour les livraisons intracommunautaires.

En pratique, le montant du crédit à rembourser, au titre d'une période, est **limité à un plafond** égal à la TVA calculée fictivement sur les opérations ouvrant droit à cette procédure ayant été réalisées au cours de cette période (exportations, livraisons intracommunautaires exonérées).

A ce plafond peut s'ajouter, le cas échéant, le montant de la TVA fictive correspondant au même type d'opérations se rapportant à une (ou des) période(s) précédente(s) n'ayant pu servir de base à un remboursement de crédits (quel qu'en soit le motif).

En outre, **aucun minimum de restitution n'est exigé contrairement à la procédure générale.**

La procédure d'achats en franchise de TVA

Les assujettis réalisant des opérations relevant du commerce extérieur (exportations, livraisons intracommunautaires exonérées de TVA, livraisons dont le lieu est situé dans un autre État membre de la CE et qui relève du régime des ventes à distance ou qui concerne des biens livrés après montage ou installation par le vendeur) ont la faculté d'acquies en franchise de TVA les biens et services nécessaires à ces opérations⁵³ (CGI, art. 275).

Ce dispositif présente un intérêt non négligeable sur le plan de la trésorerie puisque pour l'assujetti qui en bénéficie il évite tout portage en ce qu'il permet d'éviter de faire l'avance de la TVA comprise dans le coût des dépenses et qui ne pourrait être récupérée que par voie d'imputation ou sous la forme d'un remboursement de crédits de TVA.

Toutefois, une limite existe dans la mise en œuvre de ce régime suspensif.

⁵¹ Le remboursement du crédit de TVA peut être obtenu au terme d'une année civile si le montant correspondant est au moins égal à 150 €. Le remboursement peut être obtenu au terme de l'un des trois premiers trimestres civils si chacune des déclarations de chiffre d'affaires déposées au titre du trimestre fait apparaître un crédit et si le crédit est au moins égal à 760 € (CGI, ann. II, art. 242-O C).

⁵² Dans les deux cas, le remboursement des crédits de TVA est demandé au moyen de l'imprimé 3519. Chacune des procédures dispose d'un cadre spécifique.

⁵³ Il n'est pas exigé que les marchandises livrées ou exportées soient identiques à celles qui ont été reçues en franchise de TVA.



En effet, **le montant des achats en franchise de TVA ne peut pas dépasser un contingent annuel.**

Celui-ci est égal au **montant des livraisons** relevant du commerce extérieur que l'entreprise a réalisées au cours de **l'année précédente**⁵⁴ et qui ont porté sur des biens normalement passibles de la TVA.

Lorsque le contingent est atteint, les achats restant, le cas échéant, à effectuer jusqu'à la fin de l'année en cours doivent être effectués avec paiement de la TVA (avec possibilité d'une récupération à raison des règles de droit commun).

Un dépassement du contingent légal peut, toutefois, **être autorisé** par le service local des impôts en cas d'augmentation des commandes.

Les **formalités à accomplir** pour bénéficier du régime des achats en franchise sont les suivantes.

Il convient **d'adresser aux fournisseurs**, en principe avant la livraison des marchandises ou la facturation des services, **une attestation** visée par le service des impôts dont dépend l'entreprise (ça peut donc être une université) qui la délivre.⁵⁵

- **certifiant** d'une part que les produits commandés sont destinés à faire l'objet, en l'état ou après transformation, d'une livraison relevant du commerce extérieur ou que les services acquis portent directement sur de tels produits ;
- **comportant** d'autre part **l'engagement** d'acquitter la TVA au cas où ces produits ne recevraient pas la destination qui sous-tend la franchise.

Les assujettis qui effectuent des **acquisitions intracommunautaires de biens en franchise de TVA** n'adressent pas cette attestation à leurs fournisseurs mais doivent la conserver à l'appui de leur comptabilité.

Quant aux **importations**, le bénéfice de la franchise de TVA est subordonné à la **présentation** au service des douanes d'un **avis d'importation, modèle AI 2 sur lequel l'importateur mentionne certains éléments**. Il doit notamment déclarer qu'il a la position d'assujetti à la TVA et certifier que les biens importés sont destinés à être réexportés.

⁵⁴ Les entreprises peuvent retenir comme année de référence soit l'année civile précédente, soit les douze derniers mois lorsqu'il apparaît, en cours d'année, que les livraisons, à prendre en compte, effectuées durant cette période sont plus élevées que celles de l'année civile précédente.

⁵⁵ En cas d'approvisionnement auprès de nombreux fournisseurs, le service des impôts peut dispenser les entreprises concernées de soumettre leurs attestations à la formalité du visa.



 Ce qu'il faut retenir

Opération	Qualification	Doit-elle être imposée en France ?	Texte de référence
Bien acheté ou fabriqué en France (lieu de départ) et livré (lieu d'arrivée) :			
- en France	LBMC "interne"	OUI	CGI, art.258
- dans un Etat membre	Livraison intra	Non (exo) ⁵⁶	CGI, art. 262 ter I
- dans un pays tiers	Exportation	Non (exo) ⁵⁷	CGI, art. 262
Bien livré en France (lieu d'arrivée) en provenance d'un (lieu de départ) :			
- Etat membre	Acquisition intra	OUI ⁵⁸	CGI, art. 256 bis, 258 C
- pays tiers	Importation	OUI ⁵⁹	CGI, art.291

En outre :

1. Une procédure spéciale de remboursement de crédits de TVA est ouverte aux assujettis réalisant des opérations relevant du commerce extérieur (livraisons intracommunautaires et exportations). A ce titre, ceux-ci peuvent bénéficier de remboursements mensuels dans la limite d'un plafond.
2. Ces mêmes assujettis sont autorisés, dans la limite d'un contingent annuel, à acquérir en franchise de TVA les biens et services destinés à ces opérations.

⁵⁶ Si les conditions requises en la matière sont remplies

⁵⁷ idem

⁵⁸ Sauf si une exonération est prévue par la loi

⁵⁹ idem



B. Lieu d'imposition des prestations de services

Nous allons étudier ici une partie de la TVA qui est assez complexe dans la mesure où le principe qui va être posé dans un premier temps fait l'objet de nombreuses dérogations en raison de l'application de dispositions spécifiques.

1. Principe

En principe, **le lieu des prestations de services est réputé se situer en France** et, partant, celles-ci entrent dans le champ d'application de la TVA française et y sont imposables **lorsque le prestataire est établi en France** (CGI, art. 259).

Autrement dit, pour être imposable en France, une prestation de services doit être rendue par le prestataire à partir du siège de son activité économique ou d'un établissement stable situé en France. Par siège de l'activité du prestataire, il faut entendre le lieu d'exploitation où l'intéressé exerce l'ensemble de son activité (usine, atelier, magasin, bureau, ...).

Dans l'hypothèse où le prestataire exerce son activité dans des lieux différents, il convient de se référer à la notion d'établissement dans la mesure où celui-ci présente un caractère de stabilité. À cet égard, la documentation administrative (série 3 A 214 n° 3) précise qu'il y a lieu de considérer comme établissement stable tout centre d'activité où l'assujéti effectue de manière régulière des opérations imposables. Ce centre d'activité est généralement constitué par un magasin ou un bureau, une usine, un atelier ou un chantier connu de la clientèle, dirigé par le chef d'entreprise ou par un préposé qui a le pouvoir d'engager des opérations pour le compte du chef d'entreprise.⁶⁰

Les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche sont des prestataires établis en France puisque c'est dans ce pays que se trouve le siège de leur activité, c'est-à-dire le lieu d'exploitation où ils exercent l'ensemble de cette activité.

2. Les prestations localisables "matériellement"

Il ne s'agit pas ici d'étudier tous les cas de figure qui peuvent exister mais simplement de voir ceux qui présentent un intérêt pour les établissements.

2.1 Les prestations se rattachant à un immeuble

Dans ce cas, c'est le lieu de situation de l'immeuble qui détermine le lieu d'imposition des prestations qui s'y rapportent (CGI, art. 259 A.2°).

⁶⁰ La définition retenue par la jurisprudence communautaire est plus restrictive. En effet, elle considère que l'établissement stable est caractérisé par la réunion permanente d'une installation comportant les moyens humains et techniques nécessaires à des prestations de services (CJCE, arrêt du 04/07/1985, aff. 168/84, *Berkholz*). Il est donc nécessaire que l'établissement présente un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services (CJCE, arrêt du 17/07/1997, aff. C-190/95, *ARO Lease BV* et point 48 de l'arrêt du 11 septembre 2003, aff. C-155/01, *Cookies World*)



Aussi, **les prestations portant sur un immeuble** (opérations préalables à la construction telles que celles réalisées par les architectes, géomètres, bureaux d'études, ... ; travaux immobiliers et prestations en vue de la construction par exemple) **situé en France sont imposables en France.**

Le redevable de la TVA exigible est le prestataire (CGI, art. 283.1).

2.2 Les prestations scientifiques (organisation de manifestations/congrès scientifiques)

Ce type de prestations ainsi que celles qui leur sont accessoires, leur organisation, **entrent dans le champ d'application de la TVA française lorsqu'elles sont matériellement exécutées en France** (CGI, art. 259 A. 4° a).

La TVA est due non seulement par la personne qui fournit la prestation (CGI, art. 283.1), mais également par toute personne qui participe à son organisation.

2.3 Les travaux et expertises sur des biens meubles corporels

Principe

Ces travaux (réparation, transformation, analyses, ...) et expertises entrent dans le champ d'application de la TVA française lorsque ces **prestations sont matériellement exécutées en France** (CGI, art. 259 A. 4° bis)⁶¹.

La TVA doit être acquittée par le preneur – autrement dit, il en est le redevable - lorsque le prestataire est établi hors de France. Toutefois, le prestataire est solidairement tenu avec ce dernier au paiement de la taxe (CGI, art. 283.2).

La réalisation de prestations de cette nature donnant lieu à l'application de la TVA française entraîne l'obligation de faire figurer sur les factures le numéro d'identification à la TVA du prestataire ainsi que celui fourni par le preneur (CGI, ann. II, art. 242 nonies A 4°).

Exceptions

- Lorsque le preneur fournit son numéro d'identification à la TVA dans un autre Etat membre, **la TVA française n'est pas exigible** si, après réalisation du service, les biens sont expédiés ou transportés hors de France (le a de l'article 259 A. 4° bis du CGI). En revanche, en l'absence d'un tel numéro ou en cas d'absence d'expédition ou de transport du bien hors de France après la réalisation de l'opération (notamment lorsque la prestation aboutit à la destruction des biens), la TVA française est due (doc. adm., série 3 A 2142 n° 42).
- Lorsque les prestations sont matériellement exécutées dans un autre Etat membre et que le preneur fournit au prestataire son numéro d'identification à la TVA en France, **la TVA française est applicable** sous réserve, toutefois, que les biens soient expédiés ou transportés hors de l'Etat membre où le service a été réalisé (le b de l'article 259 A. 4° bis du CGI). Il n'est pas nécessaire que les biens soient expédiés ou transportés à destination de la France (Doc. adm., série 3 A 2142, n°43).

⁶¹ Il est rappelé les travaux d'analyse de biologie médicale sont exonérée de TVA en France (CGI, art. 261. 4.1°). En revanche, les travaux de sondage ou de reconnaissance des sols doivent être soumis à la TVA.



Précisions

L'opération consistant pour une personne (donneur d'ordre assujetti) à envoyer un bien pour réparation dans un autre Etat membre avec retour du bien réparé dans l'Etat membre de départ (à destination de ce même donneur d'ordre) ne constitue pas une livraison intracommunautaire dans le pays de départ ni une acquisition intracommunautaire dans le pays d'exécution de la prestation de réparation.

Cette opération n'entre pas dans le champ d'application de la TVA.

En revanche, si le bien réparé n'est pas expédié ou transporté à destination du donneur d'ordre, il doit être considéré que ce dernier réalise un transfert du bien à destination de l'Etat membre du prestataire. Ce transfert s'assimile à une livraison (cf. supra le 2.2 in fine du A). En outre, une acquisition intracommunautaire est réalisée par le donneur d'ordre dans ce même Etat membre (cf. les instructions publiées au bulletin officiel des impôts sous les références 3 CA 92, n° 31 et 32, 52 et 53 et 3 A-7-93, n° 1 et 2).

Par ailleurs, il est à noter que les services de radiodiffusion et de télévision ainsi que les services fournis par voie électronique ne relèvent plus, depuis le 1^{er} juillet 2003, des dispositions de l'article 259 du code général des impôts⁶². En effet, aux fins de prévenir les distorsions de concurrence, la directive 2002/38/CE adoptée par le Conseil de l'Union européenne le 7 mai 2002 modifie la sixième directive pour ce qui concerne le lieu d'imposition de ces services. Par suite, ceux-ci sont imposés dans la Communauté européenne lorsqu'ils sont consommés par des clients qui y sont établis, ou y résident, et ne sont pas imposés lorsqu'ils sont consommés en dehors de la Communauté européenne.

Corrélativement, les services en question entrent dans le champ d'application de l'article 259 B du code général des impôts (cf. ci-après, le point 3).

L'administration fiscale a commenté ce nouveau régime entré en vigueur le 1^{er} juillet 2003 dans une instruction n° 149 du 8 septembre 2003, publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-3-03, à laquelle il convient de se reporter en tant que de besoin.

⁶² Les prestataires communautaires devaient donc soumettre de tels services à la TVA de l'Etat dans lequel ils étaient établis tandis que les prestataires non communautaires pouvaient fournir ces mêmes services sans TVA.



3. Les prestations "immatérielles"

Ces prestations sont énumérées à l'article 259 B du CGI.

Parmi celles-ci, citons celles qui sont plus susceptibles d'être réalisées par les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.

- Cessions et concessions de droits d'auteur, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et d'autres droits similaires (1° de l'art. 259 B).
- Prestations de conseillers, ingénieurs, bureaux d'études dans tous les domaines y compris ceux de l'organisation, de la recherche et du développement (4° de l'art. 259 B).
- Mise à disposition de personnel (7° de l'art. 259 B).
- Services fournis par voie électronique (12° de l'art. 259 B).

3.1 Règles applicables

Opérations imposables en France

Les prestations "immatérielles" sont imposables en France lorsque :

- **Le prestataire est établi en France** et que :
 - le preneur** de la prestation (client direct du prestataire auquel le service est rendu et régulièrement facturé) **est un assujetti établi en France** ;
 - le preneur est établi dans un autre Etat membre sans y être assujetti.**
- **Le prestataire est établi hors de France (CE ou hors CE) et que le preneur est un assujetti établi en France** ;
- **Le prestataire est établi hors CE et le preneur, établi en France, n'est pas assujetti à la TVA mais utilise le service en France.**

La TVA est due par le preneur (il en est le redevable légal) de la prestation lorsque celle-ci est réalisée par un prestataire établi hors de France. Toutefois, ce dernier est solidairement tenu au paiement de la taxe (CGI, art. 283.2).

En raisonnant *a contrario*, les prestations "immatérielles" rendues par un prestataire établi en France ne sont pas imposables 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 membre⁶³.

Précisions

■ Lorsque la prestation est rendue par un prestataire établi en France à un preneur établi dans un autre Etat membre où ce dernier est assujetti à la TVA, le prestataire doit apporter, par tout moyen, la preuve de la qualité d'assujetti du preneur.

⁶³ Bien entendu, si le preneur établi et assujetti à l'étranger possède en France un établissement exerçant une activité assujettie et pour le compte duquel le service est rendu, l'opération est passible de la TVA en France.



En effet, dans ce cas, c'est le preneur qui est redevable de la TVA dans le pays où il est établi. A défaut de preuve certifiant sa qualité d'assujetti, le preneur serait considéré comme un non assujetti et, par suite, le prestataire devrait être recherché en paiement de la taxe en France (CGI article 283.2).

A titre d'exemple, lorsqu'une université réalise une prestation de services immatérielle au bénéfice d'une entreprise établie en Allemagne, l'université doit s'assurer de la qualité d'assujetti de cette entreprise. Pour ce faire, elle doit réclamer le numéro d'identification à la TVA dans un autre État membre de cette dernière. Si elle ne le faisait pas et que l'entreprise s'avérait ne pas être assujettie, l'université devrait alors acquitter la TVA en France

Enfin, lorsque le preneur est le redevable de la TVA, le prestataire doit mentionner sur sa facture « Prestation désignée à l'article 259 B – TVA due par le preneur ». Le prix réclamé par le prestataire est donc réputé « hors taxes ». le preneur peut, quant à lui, déduire dans les conditions de droit commun la taxe dont il est redevable.

- Lorsque la prestation est rendue par un prestataire établi hors de la CE à un preneur non assujetti établi en France, le prestataire doit apporter la preuve que la prestation a été utilisée en totalité ou en partie en France ou hors de France et, le cas échéant, dans quelle proportion.

A défaut, la prestation est considérée comme utilisée en France et elle doit y être imposée à la TVA.

Cette situation ne peut en principe jamais concerner une université qui est assujettie sur l'ensemble de ses activités et ne peut donc se retrouver dans la situation d'un " preneur non assujetti établi en France".

- Dans l'hypothèse où le titulaire d'un marché d'études établi en France fait appel à des sous-traitants également établis en France pour la réalisation de travaux de recherche, l'application des dispositions combinées des articles 259 et 259 B du CGI conduit à imposer ces travaux de sous-traitance à la TVA française.

Toutefois, ne sont pas soumis à la TVA en France de tels travaux lorsque le titulaire du marché les met à disposition d'un client étranger en vue de leur utilisation directe hors de France et qu'il n'est pas lui-même redevable de la taxe au titre de cette opération. Il en est ainsi lorsque le client concerné est établi en dehors de la Communauté européenne ou lorsqu'il est établi dans un autre État membre en y étant assujetti.

Cette règle est également applicable lorsque le sous-traitant est établi à l'étranger (Doc. adm., 3 A 2143, n° 60).

- Dans le cas où les prestations immatérielles ne sont pas imposables en France, elles sont cependant susceptibles d'ouvrir droit à déduction de la TVA grevant les éléments de leur prix.

Il faut toutefois noter que **ce droit ne peut être exercé que dans la mesure où les opérations en question ouvriraient droit à déduction si leur lieu d'imposition se situait en France** (CGI, art. 271.V.d).

Cette condition a pour effet d'exclure du droit à déduction les opérations exonérées en régime intérieur ou réalisées par des non assujettis.



A titre d'exemple, l'université (qui est le prestataire) réalise une prestation immatérielle pour le compte d'un preneur (soit assujetti dans un Etat membre ou établi en dehors de la Communauté européenne). Si cette prestation correspond à des travaux d'analyse de biologie médicale aucun droit à déduction ne peut être exercé au titre des dépenses supportées dans le cadre de ces travaux. En effet, ceux-ci sont exonérés de TVA en France sur le fondement de l'article 261 du CGI. Cette même exonération s'applique pour les organes, sang et lait humains ou autres produits d'origine humaine utilisés à des fins médicales (urines, spermatozoïdes notamment).

Si en revanche la prestation immatérielle n'est pas exonérée en France (cession d'un brevet ou de droits de licences par exemple), le droit à déduction peut alors être ouvert pour l'université.

3.2 Cas particulier des prestations de services rendues à des organisations internationales

En application des dispositions combinées des articles 259 et 259 B du CGI, les prestations rendues par les entreprises françaises à des organisations internationales établies dans un Etat membre autre que la France sans y être assujetties devraient, en principe, être soumises à la TVA.

Cela étant, ces mêmes organisations internationales, dans une telle situation, pourraient, sur la base d'accords internationaux leur octroyant des privilèges fiscaux, en particulier en matière de TVA, bénéficier généralement de mesures leur permettant de ne pas supporter le poids de la TVA au titre de leurs dépenses.

Autrement dit, la France devrait normalement leur rembourser le montant de la taxe correspondant.

Cette situation présenterait, toutefois, l'inconvénient majeur de placer les entreprises françaises dans une position défavorable par rapport aux entreprises étrangères établies dans des pays exonérant de TVA dès le départ les prestations concernées.

C'est pourquoi, **une décision ministérielle fut prise le 29 juillet 1980 aux termes de laquelle les prestations de services en question doivent être considérées comme exonérées de TVA** (cf. note du 18 novembre 1980 publiée au bulletin officiel de la DGI sous la référence 14 I-1-80).

Cette mesure est applicable dans les conditions cumulatives suivantes.

- Les prestations de services concernées sont celles qui sont désignées à l'article 259 B du CGI.
- Ces prestations doivent être rendues par un assujetti français à une organisation internationale établie dans un Etat membre autre que la France sans y être assujettie à la TVA.
- Les textes ou accords internationaux concernant l'organisation intéressée doivent faire l'obligation à la France d'assurer l'effacement de l'incidence de la TVA.

Il est à noter que les sommes perçues en contrepartie de prestations non soumises à la TVA sur le fondement de la décision de 1980 sont à inscrire aux deux termes du rapport déterminant le pourcentage de déduction du prestataire (cf. la partie consacrée au mécanisme de déduction, le point 1.3.1).

Enfin, il est admis que les prestations en cause, bien qu'exonérées, ouvrent droit à déduction de la TVA comprise dans le coût des dépenses exposées pour les besoins de leur réalisation.

Ces règles s'appliquent aux **prestations immatérielles rendues aux organismes communautaires**.



Elles sont différentes de celles qui doivent être mises en œuvre au titre des aides financières allouées par ces mêmes organismes (Cf. fiche relative aux subventions).

En effet, dans le premier cas, il s'agit de sommes versées par ces organismes en contrepartie de prestations dont ils bénéficient alors que dans le second, les sommes versées à des assujettis français sont totalement indépendantes de prestations rendues à la partie versante.

En d'autres termes, il convient de distinguer les sommes représentatives du paiement d'un prix (1^{er} cas) des sommes qui constituent de véritables subventions (2^{ème} cas).

A titre d'exemple, un laboratoire d'analyse géophysique appartenant à une université effectue une prestation d'études au bénéfice d'un organisme communautaire non assujetti. En pratique, cette prestation est réalisée par un ingénieur exerçant ses fonctions dans ce laboratoire.

En application des dispositions de l'article 259 B du CGI cette prestation devrait être imposée à la TVA en France, elle fait toutefois l'objet d'une exonération sur le fondement de la décision ministérielle de 1980.



Ce qu'il faut retenir

Le lieu d'imposition des prestations de services localisables " matériellement " est prévu aux articles 259 et 259 A du CGI.

Lieu d'imposition des prestations « immatérielles » énumérées à l'article 259B du CGI

Lieu d'établissement du prestataire	Lieu d'établissement et qualité du preneur				
	France		Autre Etat membre		Hors communauté européenne
	assujetti	non assujetti	assujetti	non assujetti	
France	OUI	OUI	NON ⁶⁴	OUI ⁶⁵	NON
Autre Etat membre	OUI ⁶⁶	NON	NON	NON	NON
hors communauté européenne (pays tiers)	OUI	OUI/NON ⁶⁷	NON	NON	NON

Précisions : OUI = imposable en France, NON = non imposable en France

Relation avec les DOM : régime d'imposition des prestations Immatérielles

Lieu d'établissement du prestataire	Lieu d'établissement du preneur		
	Métropole	Guadeloupe Martinique Réunion	Guyane
Métropole		Taux "DOM"	Pas d'imposition
Guadeloupe Martinique Réunion	Taux métropolitains	Taux "DOM"	Pas d'imposition
Guyane	Taux métropolitains	Taux "DOM"	Pas d'imposition
autre Etat membre ou pays tiers		Taux "DOM"	Pas d'imposition

Pour les taux métropolitains (cf. infra le chapitre consacré aux taux de TVA).

⁶⁴ La TVA est à acquitter dans cet autre Etat membre par le preneur. Le prestataire doit apporter la preuve de la qualité d'assujetti du preneur. A défaut, le prestataire doit acquitter la TVA en France.

⁶⁵ Non pour les prestations rendues à certaines organisations internationales.

⁶⁶ La TVA est à acquitter en France par le preneur.

⁶⁷ OUI, si le service est utilisé en France. NON, si le service est utilisé hors de France.

Fait générateur et exigibilité





Sommaire

Précisions générales.....	72
A. Principes.....	73
1. Les règles générales.....	73
1.1 Les livraisons de biens meubles corporels (LBMC).....	73
1.2 Les prestations de services.....	74
2. Les règles spécifiques.....	76
B. Règles particulières pouvant être mises en oeuvre par les établissements publics d'enseignement supérieur de recherche	78



Précisions générales

Les notions de fait générateur et d'exigibilité sont définies à l'article 10 de la sixième directive (en droit interne article 269 du CGI).

Selon les dispositions de cet article, le fait générateur est le fait par lequel sont réalisées les conditions légales, nécessaires pour l'exigibilité de la TVA.

Autrement dit, le fait générateur correspond à l'**événement qui donne naissance à la créance fiscale du Trésor**.

En pratique, il y est fait référence lors d'un changement de réglementation en vue de déterminer le régime applicable à une opération donnée.

Cette notion peut être retenue également en cas de changement de taux.

L'exigibilité se définit, quant à elle, selon l'article précité, comme le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe.

C'est donc l'**événement qui donne au Trésor le droit d'obtenir ou de réclamer le paiement de la TVA**.

Cette notion présente un intérêt essentiel dans le fonctionnement du système de TVA.

En effet, c'est elle qui permet de déterminer :

- la période (mois, trimestre, ...) au titre de laquelle les opérations imposables doivent être déclarées ;
- la date à laquelle le droit à déduction prend naissance.

Bien entendu, ces deux notions obéissent à des principes.

Il faut aussi préciser que pour les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche, l'exigibilité présente un trait particulier.

C'est ce que nous allons étudier.



A. Principes

S'agissant du fait générateur et de l'exigibilité, les **règles générales** qui sont applicables diffèrent selon la nature des opérations réalisées (livraison de bien meuble corporel ou prestation de services). En outre, des **règles spécifiques** sont prévues pour certaines opérations (livraisons à soi-même, acquisitions intracommunautaires, importations et travaux immobiliers en particulier).

1. Les règles générales

Ainsi qu'il vient d'être dit, il convient de distinguer les livraisons de biens meubles corporels (LBMC) et les prestations de services.

1.1 Les livraisons de biens meubles corporels (LBMC)

Dans le cas d'une LBMC, le fait générateur et l'exigibilité coïncident. Ces deux événements interviennent tous les deux lors de **la livraison du bien** (CGI, art. 269.2.a).

Il est rappelé que la livraison s'entend du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire (cf. la partie consacrée au champ d'application, point 1.1).

En application des règles de droit civil, le transfert de propriété intervient en principe :

- lors de l'échange des consentements entre les parties au contrat ;
- même si le bien n'a pas été matériellement livré ou payé.

Tel est le cas notamment lorsque le contrat comporte une **condition résolutoire**. Le transfert de propriété et, partant, le fait générateur et l'exigibilité interviennent dans ce cas dès la conclusion du contrat même si celui-ci peut être, dans les faits, rétroactivement résilié si la condition se réalise (ex : le non paiement du prix par l'acheteur est une condition résolutoire – expresse ou tacite - à tout contrat de vente qui entraîne la résiliation rétroactive du contrat). La livraison est donc réalisée dès l'échange des consentements.

Ces règles souffrent, toutefois, d'exceptions en présence de certaines clauses contractuelles.

Tel est le cas lorsque le contrat comporte une **condition suspensive**. Le transfert de propriété est alors différé jusqu'à la réalisation de la condition et le fait générateur et l'exigibilité n'interviennent qu'à ce moment (ex : vente d'un bien sous condition de l'obtention d'un prêt par l'acheteur).

Il résulte de ce qui précède que les redevables réalisant des LBMC peuvent se retrouver dans la situation où ils sont tenus de verser de la TVA qu'ils n'ont pas perçue auprès de leurs clients⁶⁸.

Cela étant, en cas de non paiement définitif du prix TTC par le client et sous réserve que la créance devienne définitivement irrécouvrable (épuisement par le créancier de son droit de poursuites à l'égard du débiteur et, partant, impossibilité de récupérer ce qui lui est dû), le montant de TVA

⁶⁸ Ce peut être le cas également pour certaines prestations de services (cf. infra, après le point 1.2, les précisions apportées).



correspondant peut être récupéré, le cas échéant, sur le fondement d'une procédure prévue à l'article 272 du CGI. Cette procédure est commentée dans la documentation administrative (série 3 D1211). Des précisions complémentaires sont apportées infra après le point 2.

Il faut aussi noter qu'est assimilée à une livraison **la remise matérielle d'un bien meuble corporel** en vertu d'un contrat (cf. champ d'application, le 1.1 du A) :

- de location-vente (la propriété du bien loué est transférée au locataire à l'expiration du contrat),
- de vente à terme ou à tempérament (comporte une clause différant le transfert de propriété jusqu'au paiement intégral du prix),
- ou encore de vente avec une clause de réserve de propriété (CGI, art. 256.II.3° c et d).

Par suite, le fait générateur et l'exigibilité interviennent pour ces opérations dès la remise matérielle du bien à l'acheteur.

■ Cas particulier

En application des dispositions de l'article 256. II. 2° du CGI, sont considérés comme des biens meubles corporels les fournitures d'électricité, de gaz, d'eau ou le chauffage urbain, effectuées de façon continue dans le cadre de contrats d'abonnements et donnant lieu à l'établissement de décomptes ou d'encaissements successifs (que l'on nomme en TVA les livraisons à exécution échelonnée).

Pour ces biens, le fait générateur est réputé intervenir lors de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou encaissements se rapportent (CGI, art. 269. 1.a bis). En pratique, la créance du Trésor naît lors de l'envoi au client du document indiquant leur consommation et leur prix à payer. C'est le cas par exemple des factures émises par EDF.

Quant à l'exigibilité, elle intervient soit comme le fait générateur, c'est-à-dire à l'expiration de ces mêmes périodes, soit sur autorisation du Directeur des services fiscaux **au moment du débit**, dispositif que nous verrons plus précisément avec les prestations de services.

1.2 Les prestations de services

Pour ce type d'opérations – au rang desquelles, on le rappelle, se trouvent en particulier les travaux immobiliers, la cession ou la concession de biens meubles incorporels – le fait générateur et l'exigibilité ne coïncident pas.

Le fait générateur se produit au moment où la prestation de services est effectuée (CGI, art. 269.1.a).

Pour ce qui concerne l'**exigibilité**, le principe est que le paiement de la TVA au Trésor public est sous-tendu par l'**encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération** (CGI, art. 269.2.c).

Par encaissements imposables, il faut entendre toutes les sommes perçues du fait de la réalisation de l'opération ou de l'exécution des travaux, à quelque titre que ce soit (avances, acomptes, règlements pour solde) et quelle que soit la destination de ces sommes (achats de matières ou matériaux, versements d'agios, etc.).



Cela étant, **une autorisation de paiement de la TVA d'après les débits peut être accordée aux redevables effectuant des opérations pour lesquelles l'exigibilité est constituée par l'encaissement.**

Cette faculté est offerte également aux redevables qui réalisent des livraisons d'électricité, de gaz, de chaleur, de froid ou de biens similaires donnant lieu à des décomptes ou à des encaissements successifs (CGI, art. 269.2.a, al. 2).

A cet effet, les redevables intéressés doivent adresser une demande au service des impôts dont ils relèvent pour le paiement de la TVA (CGI, ann. III, art. 77).

L'autorisation, qui a un caractère global, prend effet le premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est accordée.

Cette autorisation doit être mentionnée sur toutes les factures.

Enfin, **le "débit" est représenté par l'inscription de la dette du client au compte de celui-ci.**

Il coïncide donc le plus souvent avec la facturation, sans y être, toutefois, nécessairement lié.

Il est à noter que l'administration considère que **le paiement de la TVA d'après les débits ne peut pas avoir pour effet de permettre au redevable d'acquitter la taxe postérieurement à l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération des services, même s'ils ne correspondent pas à une exécution partielle du service fourni.**

Précisions

Un redevable peut, sous certaines conditions, récupérer la TVA versée au Trésor public, en application des règles d'exigibilité, préalablement à la perception effective de cet impôt auprès du client.

Deux situations peuvent se présenter.

1°) Opérations annulées ou résiliées : les opérations concernées sont celles pour lesquelles l'exigibilité de la taxe est intervenue avant l'abrogation du contrat, c'est-à-dire les livraisons de biens ainsi que les prestations de services donnant lieu au paiement de la TVA d'après les débits (la taxe est exigible lors de l'inscription dans la comptabilité de la dette du client au compte retraçant cette opération) ou à l'encaissement d'acomptes.

C'est le cas par exemple lorsque l'acheteur, après avoir passé commande et versé des acomptes, ne donne pas suite à cette commande et se fait rembourser ses versements.

2°) Opérations impayées (en totalité ou partiellement) : il ne peut s'agir que du cas où la TVA est due au moment de la livraison ou de la facturation (prestations de services au titre desquelles une autorisation de la TVA d'après les débits a été accordée).

En pratique, La TVA peut être récupérée, sous réserve de justifier auprès de l'administration fiscale de la rectification de la facture initiale, soit par imputation sur la TVA collectée au titre des opérations soumises à l'impôt, soit sous la forme d'un crédit de taxe (CGI, art. 272.1).

Cette rectification s'entend généralement de l'envoi d'une facture nouvelle annulant et remplaçant la précédente ou d'une note d'avoir. Ce nouveau document doit faire référence de manière explicite à la



facture initiale (numéro et date) et comporter l'ensemble des mentions prévues par la réglementation en matière de facturation.

En cas d'absence de paiement total ou partiel de la part du client, un duplicata de la facture initiale doit lui être adressée comportant la mention suivante : « Facture demeurée impayée pour la somme de ...€ (prix net) et pour la somme de ...€ (TVA correspondante) qui ne peut pas faire l'objet d'une déduction (CGI, art. 272). ». Cela étant, la récupération de la TVA n'est possible qu'autant que la créance est définitivement irrécouvrable (épuisement de toutes les voies de recours prévues par la loi dès lors que la preuve du caractère irrécouvrable d'une créance résulte du constat de l'échec des poursuites intentées par un créancier contre son débiteur).⁶⁹

Enfin, en cas de rabais, le vendeur renonçant à l'imputation ou au remboursement de la TVA doit indiquer à son client que celui-ci est « net de taxe ».

2. Les règles spécifiques

Nous verrons successivement les livraisons à soi-même, les acquisitions intracommunautaires, les importations et les travaux immobiliers.

Les livraisons à soi-même

Sur ce sujet, voir la fiche spécifique consacrée aux livraisons à soi-même qui figure dans la troisième partie.

Les acquisitions intracommunautaires

Le fait générateur de la TVA intervient au moment où l'acquisition intracommunautaire est effectuée (CGI, art. 269. 1. a), c'est-à-dire au moment où le transfert de propriété ou la remise matérielle de biens similaires interviendrait s'ils étaient acquis en France (point que nous avons déjà défini).

La TVA est exigible le 15 du mois suivant celui au cours duquel s'est produit le fait générateur. Toutefois, la taxe devient exigible lors de la délivrance de la facture (s'entend comme la date de la facture), à condition qu'elle précède la date d'exigibilité prévue ci-dessus et qu'il ne s'agisse pas d'une facture d'acompte⁷⁰ (CGI, art. 269. 2. d).

Les importations

Il est rappelé que la TVA est exigible au moment où le bien est considéré comme importé, c'est-à-dire comme nous l'avons vu, lorsque ce bien est mis à la consommation en France (cf. le 2.2 du A du champ d'application).

Les travaux immobiliers

La nature de prestations de services qui s'attachent à ce type d'opérations a pour effet de rendre la TVA exigible lors de l'encaissement avec la possibilité d'obtenir l'autorisation d'acquitter la taxe d'après les débits (cf. ci-dessus).

⁶⁹ La récupération de la TVA peut intervenir dès la date de décision de justice prononçant la liquidation judiciaire.

⁷⁰ Constituent des factures d'acompte n'entraînant pas l'exigibilité de la TVA les factures émises **avant** l'intervention du fait générateur. En revanche, toute facture établie **après** la réalisation du fait générateur mais avant le 15 du mois qui suit sa réalisation rend exigible la TVA pour le montant total de l'opération, même si la facture ne mentionne qu'une partie du prix.



Une autre faculté est offerte, celle de formuler une option pour le paiement de la TVA lors de la livraison de certains travaux (CGI, art. 269. 2. c et ann. III, art. 78 à 84).

Cette livraison s'entend de la remise des ouvrages en la possession du maître d'ouvrage sans pouvoir, cependant, se situer après l'occupation ou l'utilisation réelle des locaux ou installations.

Autrement dit, la date de livraison à retenir est celle de la réception provisoire des travaux par le maître de l'ouvrage ou celle de l'occupation ou de l'utilisation effective si elle intervient avant.

Aucune facturation de TVA ne peut être faite avant la livraison des travaux afin que le client (maître d'ouvrage) n'opère pas la déduction de la taxe avant l'intervention de l'exigibilité (CGI, ann. III, art. 81).

Corrélativement, le client ne peut opérer la déduction de la taxe que sur la déclaration de chiffre d'affaires déposée au titre du mois au cours duquel intervient cette livraison.

Enfin, il est précisé qu'il est fait obligation à l'entrepreneur de travaux de mentionner expressément, dans les contrats concernés, qu'il a opté pour le paiement de la TVA lors de la livraison des travaux immobiliers.

Cette mention doit, en outre, être reproduite sur toutes les factures ou mémoires que l'entrepreneur délivre au maître d'ouvrage.



B. Règles particulières pouvant être mises en oeuvre par les établissements publics d'enseignement supérieur de recherche

Un régime dérogatoire est prévu pour les établissements publics, lequel les autorise à déclarer l'ensemble des opérations imposées au titre d'une période déterminée en **retenant le total des sommes ayant fait l'objet de titres de recettes émis par l'ordonnateur et pris en charge en comptabilité par l'agent comptable au cours de cette période**⁷¹.

Le choix d'appliquer ce régime dérogatoire a pour conséquence **l'obligation de prendre en compte pour le calcul de la TVA déductible le montant total de la taxe grevant les dépenses ouvrant droit à déduction qui ont été mandatées et prises en charge dans la comptabilité au cours de cette période.**

Cette dérogation correspond à une règle doctrinale qui est exposée notamment dans une instruction fiscale concernant ces établissements (cf. Bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-9-93) et dans une instruction de la Direction de la comptabilité publique (annexe n° 2 de l'instruction n° 94-014-M9 du 8 février 1994, points 125 et 134).

Elle n'a pas pour effet de modifier chez les fournisseurs des établissements les conditions d'application des règles relatives à l'exigibilité de la TVA.

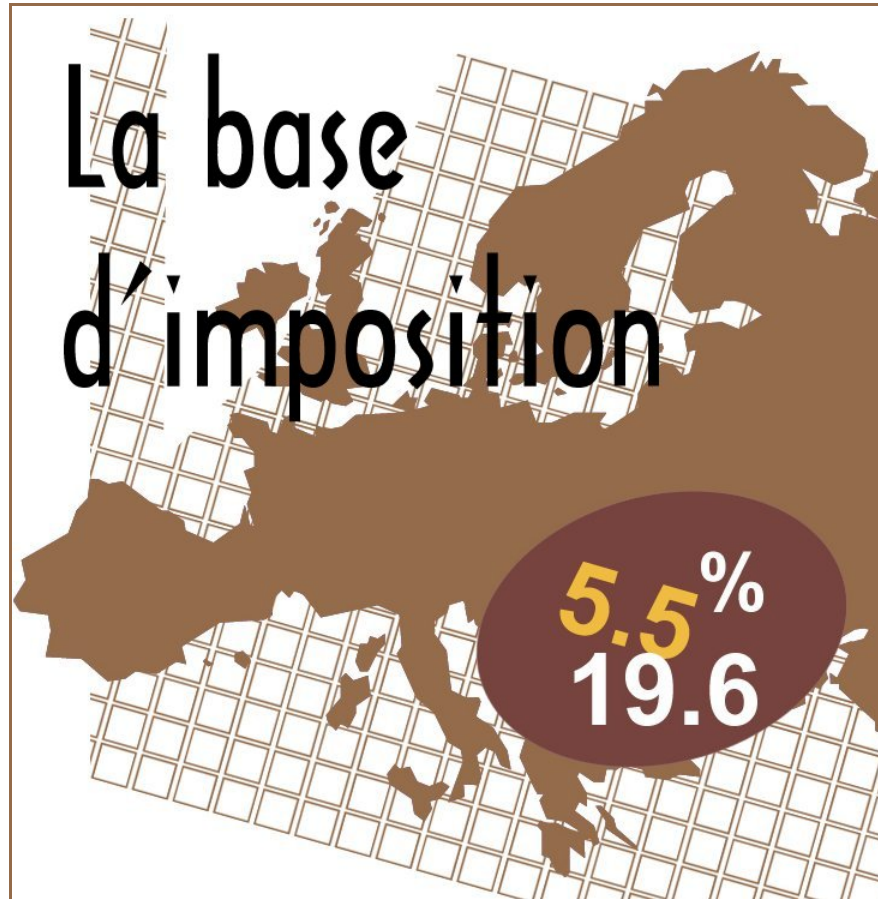
En revanche, lorsqu'un établissement détermine la date d'exigibilité de la TVA se rapportant à ses opérations par référence aux titres de recettes, il doit en informer ses clients. En effet, c'est cette date d'émission des titres de recettes qui conditionne la date de naissance du droit à déduction dont peuvent, le cas échéant, bénéficier ces derniers.

⁷¹ Ce régime dérogatoire se traduit pour un établissement par l'obligation de faire des avances au Trésor public, lesquelles peuvent ne pas être négligeables pour sa trésorerie.



Ce qu'il faut retenir

1. Pour les livraisons de biens meubles corporels, le fait générateur et l'exigibilité coïncident : ils se situent au moment où l'opération est effectuée.
2. Pour les prestations de services, le fait générateur se produit au moment de l'exécution des services ou des travaux.
La TVA est exigible lors de l'encaissement du prix, des acomptes, de la rémunération du service.
Sur autorisation de l'administration fiscale, la TVA peut être acquittée d'après les débits, c'est-à-dire schématiquement au moment de la facturation au client.
3. Des règles spécifiques sont prévues pour les livraisons à soi-même, les acquisitions intracommunautaires, les importations et les travaux immobiliers.
4. Les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche peuvent bénéficier d'un régime dérogatoire.



Sommaire

Précisions générales.....	82
A. Principes.....	83
1. Les éléments à retenir pour déterminer la base d'imposition	83
2. Les éléments à exclure de la base d'imposition	84
B. Règles applicables à des opérations déterminées.....	87
1. Les livraisons à soi-même.....	87
2. Les importations.....	87
3. Les travaux immobiliers	87

Précisions générales

Nous avons étudié la notion d'opération imposable qui, on le rappelle, s'entend comme toute opération située dans le champ d'application de la TVA, au sein desquelles il convient de distinguer celles qui doivent effectivement être soumises à cet impôt et celles qui en sont exonérées.

Nous connaissons également quelles sont les opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA française eu égard aux règles de territorialité, ainsi que la date d'exigibilité de cette taxe.

A ce stade, se pose la question de savoir sur quelle base les opérations concernées doivent être imposées à la TVA.

Autrement dit, il s'agit de savoir comment déterminer la **base d'imposition ou l'assiette de l'impôt**.

Encore une fois, nous n'entrerons pas dans les détails de cette question.

C'est pourquoi, nous verrons les principes généraux dans un premier temps et les règles applicables à certaines opérations déterminées dans un second.

Enfin, nous ne nous étendrons pas ici sur les subventions à comprendre dans la base d'imposition.

Il paraît, en effet, préférable, pour une bonne accroche, de consacrer une partie intégrale à la problématique des subventions après avoir examiné l'ensemble des caractéristiques de la TVA.

Outre qu'elle permettra de revoir certaines notions étudiées précédemment, une telle méthode a l'avantage d'embrasser cette problématique dans son ensemble.

A. Principes

Il ressort de la lecture de l'article 11 de la sixième directive que la base d'imposition est constituée par toute **contrepartie** des livraisons de biens, des prestations de services et des acquisitions intracommunautaires soumises à la TVA.

On peut dire que la notion de lien direct sert également à définir **la base d'imposition** puisque selon la CJCE, celle-ci **est "constituée par tout ce qui est reçu en liaison directe avec la livraison – ou la prestation – et en représente la contrepartie"** (aff. 230/87, arrêt du 23/11/88, *Naturally Yours Cosmetics*).

C'est cette notion de contrepartie qu'il nous faut définir.

Pour ce faire, il convient d'étudier d'une part les éléments qui doivent être retenus pour la détermination de la base d'imposition et d'autre part, ceux qui, au contraire, doivent être écartés.

1. Les éléments à retenir pour déterminer la base d'imposition

En se référant à l'article 266.1.a du CGI, qui transpose en droit interne les dispositions de l'article 11 de la sixième directive, il est possible de définir la notion de contrepartie.

Ainsi, aux termes de l'article du CGI précité, sont à comprendre dans la base d'imposition "**les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur [du bien] ou le prestataire [de services] de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix**" des opérations réalisées (cf. fiche subvention).

Cela signifie que **la base d'imposition comprend l'ensemble des paiements en espèces et en nature** que le client doit effectuer auprès du fournisseur ou du prestataire au titre des opérations dont il a bénéficié.

Le prix ainsi déterminé s'exprime hors TVA.

En cas de paiement en nature, on parle d'**échange de biens ou de services**, lequel est considéré comme une double vente dont chacune suit le régime qui lui est propre.

Corrélativement, **chacun des cocontractants est regardé comme effectuant une vente.**

Dans une telle situation, la TVA est assise sur la valeur des objets ou des services reçus en paiement de ceux livrés ou fournis, majorée, le cas échéant, de la soulte versée (CGI, ann. II, art.76).

Au prix ainsi défini, que l'on peut qualifier de **prix principal, doivent venir s'ajouter** (CGI, art. 267.I) :

- **les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature** à l'exception, encore une fois, de la TVA elle-même. Ainsi, sont compris dans la base d'imposition, les droits indirects ainsi que les taxes spéciales ou parafiscales assises et perçues selon les mêmes règles que la TVA (ex. la redevance sur l'édition des ouvrages de librairie, la redevance sur l'emploi de la reprographie, la taxe intérieure sur les produits pétroliers) ;
- **les compléments de prix ainsi que les frais accessoires** acquittés par l'acquéreur à des titres divers et ce, indépendamment de la circonstance qu'ils soient facturés distinctement ou non (ex.

frais de brevets ou redevances perçues en contrepartie de l'utilisation des brevets, primes pour rapidité d'exécution, frais d'emballage, d'assurance, ...).

Enfin, ainsi que nous le verrons plus tard, certaines subventions doivent être comprises dans la base d'imposition à la TVA (ce point est étudié dans la fiche spécifique consacrée aux subventions qui figure dans la troisième partie).

2. Les éléments à exclure de la base d'imposition

Le II de l'article 267 du CGI prévoit deux types d'exclusion.

Les réductions de prix

Les réductions de prix qu'un fournisseur peut consentir directement à un client se traduisent par une diminution corrélative de la base d'imposition à la TVA.

Il en va ainsi quelles que soient leur dénomination – escomptes de caisse, remises, rabais, ristournes, etc. – et les modalités suivant lesquelles elles sont accordées.

Deux conditions doivent, toutefois, être remplies :

- ces réductions de prix doivent bénéficier effectivement et pour leur montant exact à l'acheteur ;
- elles ne doivent pas constituer en fait la rémunération d'un service ou la contrepartie d'une prestation quelconque.

Il est à noter que **les pénalités contractuelles pour retard de livraison** sont à exclure de l'assiette de la TVA lorsqu'elles ont le caractère d'une réduction de prix. En effet, les pénalités sont imputées avant le paiement du prix par le client, lequel règle donc un prix inférieur à celui qui a été fixé initialement. Autrement dit, le fournisseur perçoit moins que ce qui était prévu au départ.

Les débours

Ce sont les sommes remboursées aux intermédiaires qui effectuent des dépenses "au nom et pour le compte" de leurs commettants, sous réserve que ces dépenses :

- donnent lieu à une reddition de comptes précise et soient inscrites dans des comptes de passage ;
- puissent être justifiées quant à leur nature et à leur montant auprès de l'administration fiscale (CGI, art. 267. II. 2°).

L'exclusion joue également pour les dépenses avancées par un fournisseur au nom et pour le compte d'un client auquel il fait connaître le montant exact des débours (ex. frais de transport avancés par le vendeur au nom et pour le compte de l'acquéreur).

Les intérêts

Sont à exclusion de la base d'imposition à la TVA :

- **Les intérêts moratoires.**

Ce sont les intérêts réclamés par un fournisseur à un client qui ne paye pas le prix à l'échéance. Ils sont destinés à couvrir le préjudice subi par le fournisseur (peuvent notamment être réclamés en application de l'article 1153 du code civil, des articles 178 et suivants et 352 du code des marchés publics).

Les intérêts moratoires ne sont pas la contrepartie de l'octroi d'un crédit (il s'agit en fait d'un crédit forcé pour le fournisseur).

Ils ne sont pas non plus considérés comme la contrepartie d'une opération située dans le champ d'application de la TVA.

Cette analyse s'applique sans qu'il soit nécessaire de distinguer si les intérêts moratoires sont acquittés par le client à l'issue d'une procédure juridictionnelle ou non.

- **Les intérêts réclamés par un fournisseur acceptant de différer la date normale d'encaissement du prix.**

Ils ne sont pas à figurer dans la base d'imposition si trois conditions cumulatives sont remplies (instruction publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 B-1-98) :

- un sursis de paiement (opération de crédit prévu au contrat) est accordé par le fournisseur⁷² ;
- le sursis porte sur une période postérieure au fait générateur de l'opération concernée ;
- le crédit donne lieu à la facturation d'intérêts.

Dans ce cas, les intérêts réclamés constituent la contrepartie d'une opération d'octroi de crédit et, partant, ils sont exonérés en application de l'article 261 C.1° a. du CGI.

En revanche, les intérêts réclamés au titre d'une période antérieure au fait générateur ou les sommes qui ne sont pas facturées en tant qu'intérêts au client doivent être inclus dans la base d'imposition à la TVA.

Ainsi, sont à soumettre à la TVA, les sommes perçues par le fournisseur auprès de son client lorsque la date d'encaissement du prix n'est pas différée au-delà :

- des délais légaux de paiement éventuellement prévus par la réglementation ;
- des délais de paiement prévus par les conditions générales de vente (obligatoires dans les relations entre professionnels en application de l'article 33 de l'ordonnance n° 86-1243 du 1^{er} décembre 1986) ou le contrat ;
- à défaut, des délais de paiement en usage dans la profession.

⁷² Il est rappelé que l'octroi de délai de paiement est interdit dans le cadre des marchés publics (art. 175 et 350 du code des marchés publics) sous réserve du cas du paiement par annuités, prévu à l'article 350, qui peut être exceptionnellement autorisé par arrêté interministériel (ministres de l'intérieur, de l'économie et des finances, des affaires sociales et de l'équipement) pour les collectivités territoriales et les établissements publics locaux.

L'octroi de mer

Par exception aux dispositions de l'article 267.I, **l'octroi de mer** n'est pas compris dans la base d'imposition à la TVA.

Cette taxe concerne les DOM : Guadeloupe, Guyane, Martinique, Réunion. Elle s'applique depuis le 1^{er} janvier 1993 :

- aux introductions de marchandises effectuées dans les DOM.
- aux livraisons à titre onéreux de biens issus d'activités de production accomplies dans les DOM (opérations de fabrication, de transformation ou de rénovation de biens meubles corporels, opérations agricoles et extractives)
- Sous certaines conditions, aux livraisons à titre onéreux effectuées par des personnes qui achètent en vue de l'exportation ou de la revente à d'autres assujettis à l'octroi de mer.

Pour l'application du régime de l'octroi de mer, la Guadeloupe et la Martinique sont considérées comme un territoire unique.

Le recouvrement et le contentieux du recouvrement de l'octroi de mer sont assurés pour leur totalité par les services des douanes. L'octroi de mer est liquidé au vu de déclarations trimestrielles n° 3320 M souscrites par les assujettis à la recette régionale des douanes chargée du recouvrement. Cette déclaration doit être accompagnée du moyen de paiement.

En revanche, la gestion des dossiers des redevables de l'octroi de mer est assurée par la direction générale des impôts. Ces dossiers sont tenus dans les centres des impôts au vu des déclarations n° 3320 M qui leur sont transmises par les services des douanes.

Les réclamations relatives à l'assiette de la taxe relèvent également des attributions des centres des impôts.

B. Règles applicables à des opérations déterminées

Nous retrouvons ici des opérations spécifiques telles que les livraisons à soi-même, les importations et les travaux immobiliers.

1. Les livraisons à soi-même

Sur ce sujet voir la fiche spécifique consacrée aux livraisons à soi-même qui figure dans la troisième partie.

2. Les importations

La base d'imposition à l'importation est constituée par **la valeur définie par la législation douanière conformément aux règlements communautaires en vigueur** (CGI, art.292).

La définition de la valeur en douane, donnée par le code des douanes communautaires, repose sur la notion de **valeur transactionnelle, qui correspond, en principe, au prix facturé.**

3. Les travaux immobiliers

La base d'imposition est constituée par **le montant des marchés, mémoires ou factures** (CGI, art. 266.1.f).

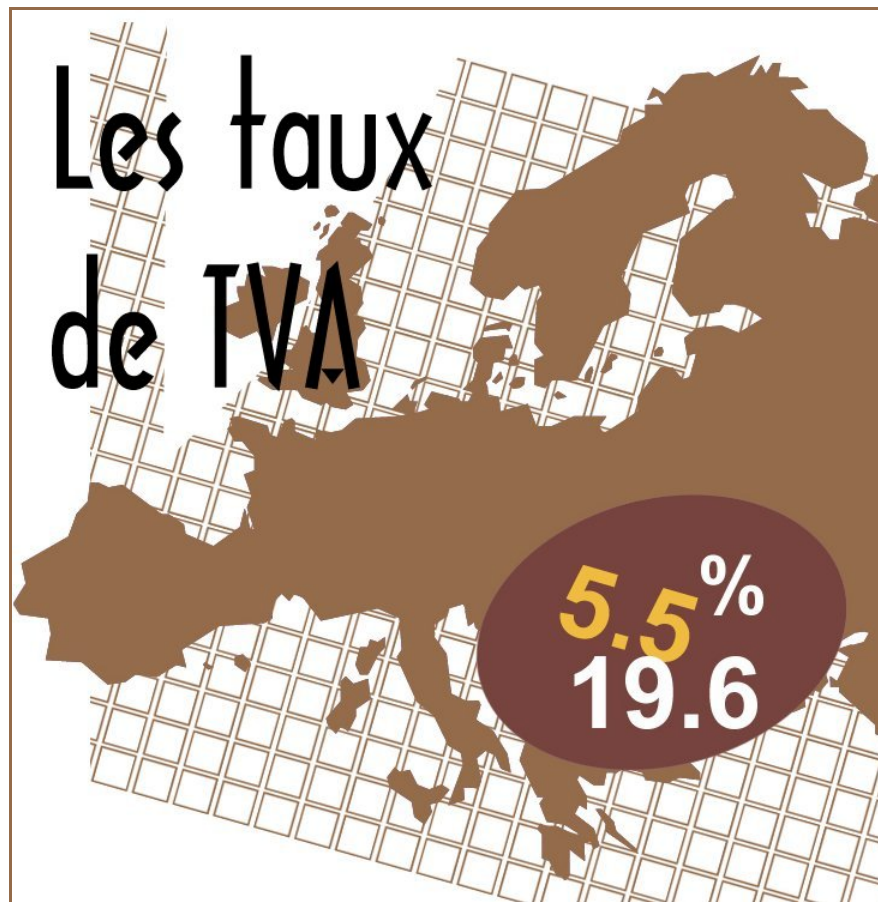
Ce montant comprend notamment :

- les primes et bonifications pour avance dans la livraison des ouvrages ;
- les indemnités de résiliation correspondant au prix des travaux déjà exécutés ;
- les indemnités d'imprévision ou pour ajournement des travaux ;
- la retenue de garantie ;
- les frais de transport des matériaux utilisés pour l'exécution des travaux ;
- et, de manière générale, toute somme versée pour un motif quelconque en sus du prix fixé au marché de travaux.



Ce qu'il faut retenir

1. La base d'imposition ou assiette de la TVA est constituée par toute contrepartie, en espèces ou en nature, d'une livraison de biens, d'une acquisition intracommunautaire ou d'une prestation de services.
2. Au prix principal exprimé hors TVA, doit s'ajouter certains éléments comme les impôts, les taxes de toute nature, les frais accessoires.
3. En revanche, sont exclues de la base d'imposition les réductions de prix, les débours, les intérêts moratoires.
4. Des règles particulières sont prévues notamment pour les livraisons à soi-même, les importations, les travaux immobiliers



Sommaire

Précisions générales.....	91
A. Principes.....	93
1. Le choix du taux à appliquer	93
2. Précisions	93
B. Les taux applicables.....	95
1. Les taux applicables en France continentale	95
1.1 Le taux normal.....	95
1.2 Le taux réduit.....	95
1.3 Le taux particulier de 2,10 %.....	96
2. Les taux applicables en Corse et dans les DOM	96
2.1 Les taux applicables en Corse	96
2.2 Les taux applicables dans les DOM.....	96

Précisions générales

Nous venons de voir comment déterminer la base d'imposition à la TVA.

Une fois le montant correspondant fixé, il faut savoir quel taux de TVA lui appliquer pour obtenir le montant de taxe à collecter au titre d'une opération donnée.

En pratique, **toutes les opérations relevant d'un même taux qui sont réalisées au titre d'une période déterminée doivent être mentionnées, pour leur montant total, sur une déclaration conforme au modèle prescrit par l'administration** (CGI, art. 287.1 et ann.IV, art. 32, 33 et 38 à 41).

Cette déclaration doit être produite :

- chaque mois, en principe (CGI, art. 287.2), et faire apparaître le montant total des opérations réalisées le mois précédent (par exemple : les opérations réalisées au cours du mois de septembre doivent être déclarées en octobre)⁷³ ;
- par trimestre civil lorsque la taxe exigible annuellement est inférieure à 4000 € (CGI, art.287.2, al. 3).

En procédant ainsi, chaque redevable calcule le montant de **TVA collectée, ou TVA brute**, se rapportant aux opérations qu'il a réalisées au titre d'une période.

Précisions

Les redevables dont le chiffre d'affaires excède 15 M € doivent souscrire leurs déclarations de TVA par voie électronique (CGI, art. 1649 quater B quater).

En cas de non respect de cette obligation, est appliquée une majoration de 0,2 % du montant des droits correspondant à la déclaration déposée suivant un autre procédé (1740 undecies).

Ils doivent par ailleurs acquitter obligatoirement la TVA par téléversement (CGI, art. 1695 quater).

On dénombre plusieurs taux applicables sur le territoire français pris dans son ensemble, étant précisé, toutefois, que ceux-ci ne font pas l'objet d'une mise en œuvre géographiquement commune. En effet, selon le lieu où ces opérations se réalisent sur le territoire français, des taux particuliers peuvent s'appliquer.

Cette pluralité de taux se justifie notamment :

- **sur le plan économique** dans la mesure où cela permet de donner une certaine dynamique en ce domaine à quelques secteurs (par exemple : la Commission européenne a donné la possibilité aux Etats membres d'appliquer, sur une période limitée, le taux réduit à certaines activités à forte intensité de main-d'œuvre. Dans ce cadre, la France applique, jusqu'au 31 décembre 2003⁷⁴, le taux réduit aux travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant

⁷³ Les assujettis qui éprouvent des difficultés d'ordre comptable pendant la période des congés payés pour établir et souscrire dans les délais légaux la déclaration de chiffre d'affaires sont autorisés à ne pas remplir les rubriques habituelles à la condition de verser un acompte dont le montant doit être au moins égal à 80 % soit de la somme acquittée le mois précédent, soit de la somme réellement exigible. Si ce seuil n'est pas respecté, des pénalités sont encourues. Pour de plus amples informations, il convient de se reporter au cadre V de l'imprimé n° 3310 NOT-CA3 (notice pour remplir la déclaration n° 3310 CA3)

⁷⁴ Articles 279-i et 279-O bis du CGI. Si les discussions qui sont en cours sur le plan communautaire aboutissent, ce régime pourrait être prorogé voire pérennisé.

sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans. Outre son impact bénéfique sur les carnets de commande des entrepreneurs intéressés, cette mesure présente l'intérêt de faire reculer l'économie souterraine dans ce secteur ou encore d'inciter les secteurs pour lesquels un taux favorable est appliqué à se moderniser (cas de l'hôtellerie, par exemple) ;

- **sur le plan social** puisqu'une taxation réduite a pour effet d'atténuer la charge fiscale qui pèse sur les budgets modestes (par exemple : produits de consommation courante).

Mais toute médaille a son revers. Ainsi, la pluralité rend difficile l'harmonisation européenne en ce domaine et elle peut poser des difficultés pratiques lorsqu'au titre d'une même opération plusieurs taux sont susceptibles d'être mis en oeuvre.

Cela étant dit, nous allons tracer dans les grandes lignes les principes applicables, puis nous préciserons les taux particuliers applicables en Corse et dans les DOM.

A. Principes

Il convient de voir rapidement la manière dont le choix du taux à appliquer doit être effectué. Puis, nous apporterons quelques précisions sur des opérations particulières.

1. Le choix du taux à appliquer

Les opérations :

- de vente
- d'achat
- d'importation
- d'acquisition intracommunautaire
- de livraison
- de commission
- de courtage
- de façon

concernant un produit sont soumises au taux de ce produit.

En revanche, les opérations autres que celles qui sont mentionnées ci-dessus sont soumises au taux qui leur est propre, c'est-à-dire qu'elles peuvent être passibles d'un taux différent de celui qui est applicable au produit.

Ainsi, à titre d'exemple, la réparation d'un bien ayant bénéficié d'un taux réduit sera, quant à elle, soumise au taux normal.

2. Précisions

- Tous les éléments et frais accessoires inclus dans la base d'imposition à la TVA d'une opération doivent être soumis au même taux que celui qui est applicable à cette opération.
- Lorsqu'une opération porte sur un produit composé de divers éléments - qui donneraient lieu à l'application de taux différents s'ils étaient pris isolément - le taux de TVA dont elle est passible est celui dudit produit.
- Lorsque plusieurs produits passibles de la TVA à des taux différents sont vendus pour un prix global, chacun doit être imposé, à raison de son prix, au taux qui lui est propre.
- Les pièces détachées⁷⁵ utilisées dans une prestation de services sont soumises au taux qui leur est propre puisque, dans ce cas, il est considéré qu'elles font l'objet d'une vente.
En revanche, si une prestation de services utilise des fournitures⁷⁶, celles-ci sont soumises au taux applicable au service.

⁷⁵ Les pièces détachées sont des objets normalisés qui ont un rôle déterminé dans un ensemble, font l'objet d'une simple opération de pose et qui peuvent être ultérieurement enlevés sans détérioration de l'objet réparé (ex, remplacement d'un bloc moteur ou d'un dérailleur de bicyclette).

⁷⁶ Les fournitures sont les matières ou produits indispensables à la réalisation du service et dont l'incorporation dans l'objet réparé nécessite un façonnage, une transformation ou une adaptation préalable (ex tissu utilisé pour la réparation d'un fauteuil par un tapissier) ou qui disparaissent avec la réalisation de la prestation (ex, friction faite par le coiffeur).

Cette distinction a perdu de son intérêt depuis la suppression du taux majoré.

- Les opérations de transformation⁷⁷ et de rénovation⁷⁸ sont imposables au taux du produit obtenu dès lors qu'elles se traduisent par la création d'un objet assimilé à un bien neuf (en effet, contrairement à une opération de réparation⁷⁹, le bien concerné ne peut plus être regardé comme un bien d'occasion).
- Lorsque l'emballage est facturé à part, il fait l'objet d'une vente distincte de celle du contenu. Il est donc taxable au taux qui lui est propre (en principe taux normal).
Pour les emballages vendus et facturés globalement avec les produits qu'ils contiennent, le taux applicable est celui des produits.

⁷⁷ On entend par transformation, les opérations ayant pour but de modifier les caractéristiques essentielles de l'objet initial.

⁷⁸ Il y a rénovation lorsque la valeur des éléments, neufs ou d'occasion, utilisés pour la remise en état est supérieure à celle de l'objet usagé augmentée du coût de l'opération.

⁷⁹ Remise en état d'un bien sans en modifier les caractéristiques. Cette opération représente une prestation de services.

B. Les taux applicables

Nous allons présenter brièvement les différents taux applicables, en matière de TVA, à la France continentale, la Corse et les DOM (les TOM sont, quant à eux, traités, sur le plan fiscal, comme des territoires indépendants).

1. Les taux applicables en France continentale

1.1 Le taux normal

Le taux normal, qui est le taux de droit commun, est fixé à 19,6 % depuis le 1^{er} avril 2000.

Son champ d'application n'est pas défini de manière limitative, puisqu'il englobe toutes les opérations taxables pour lesquelles un autre taux n'est pas spécialement prévu.

Doivent ainsi être soumises au taux normal, les recettes d'annonces ou de publicité figurant dans les publications vendues par les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.

Il en est de même pour les sommes perçues au titre des services proposés aux usagers du minitel par l'intermédiaire du réseau des télécommunications (hormis les sommes de cette nature ayant un lien avec les missions d'enseignement telles que celles qui correspondent aux droits d'inscription des étudiants).

1.2 Le taux réduit

Fixé à 5,5 % depuis le 1^{er} janvier 1989, le taux réduit s'applique à certains produits et prestations de services, limitativement désignés par la loi.

Les ventes d'ouvrages sont, en particulier, passibles de ce taux si ces ouvrages répondent à la définition fiscale du livre (CGI, art. 278 bis) :

"Un livre est un ensemble imprimé, illustré ou non, publié sous un titre, ayant pour objet la reproduction d'une œuvre de l'esprit d'un ou plusieurs auteurs en vue de l'enseignement, de la diffusion de la pensée et de la culture."

L'administration fiscale considère qu'entrent dans le champ d'application de cette définition les dictionnaires, encyclopédies, formulaires scientifiques, guides touristiques, méthodes de musique, répertoires juridiques, catalogues et répertoires bibliographiques donnant des renseignements sur les livres parus ou disponibles.

Il est à noter que lorsque la vente d'un livre s'accompagne d'un disque, d'un CD ou d'une cassette audio ou vidéo, chaque élément doit être soumis au taux qui lui est propre (taux réduit pour le livre, taux normal pour l'autre élément).

NOTA : Selon les termes d'une directive adoptée au cours de l'année 2002 (2002/38/CE du 7 mai 2002), le taux réduit de TVA ne peut pas s'appliquer aux services fournis par voie électronique. Sont considérés comme des services électroniques, les fournitures numérisées d'images, de textes et d'informations (journaux, publications, livres, ... ; n° 29 de l'instruction fiscale 3 A-3-03 publiée au bulletin officiel des impôts).

Par suite, **le taux normal de 19,6 % doit être appliqué à la documentation fournie par voie électronique** (n°46 de cette même instruction).

Cette situation est actuellement figée et une évolution peut être envisagée uniquement dans le cadre d'une révision de l'annexe H de la sixième directive.

Bien entendu, la documentation commandée par voie électronique et donnant lieu à la fourniture matérielle du bien (livraison physique au client), par voie postale par exemple, entre potentiellement dans le champ d'application du taux réduit si elle répond à la définition fiscale du livre.

1.3 Le taux particulier de 2,10 %

Fixé à 2,10 % depuis le 1^{er} juillet 1986, il s'applique en particulier aux ventes de médicaments remboursables par la Sécurité sociale et aux produits sanguins d'origine humaine (CGI, art. 281 octies) et aux publications de presse inscrites sur les registres de la commission paritaire des publications et agences de presse (CGI, art. 298 septies et ann. III, art 72 et 73.).

2. Les taux applicables en Corse et dans les DOM

2.1 Les taux applicables en Corse

Certains produits livrés et certains services exécutés en Corse bénéficient d'un allègement d'imposition du fait de l'application de taux spécifiques (0,9 %, 2,10 %, 8 %, 13 % ; CGI, art.297).

Ces taux s'appliquent également aux importations et acquisitions intracommunautaires en Corse ainsi qu'aux expéditions de France continentale à destination de la Corse des produits en question.

On peut retenir, notamment, que le taux de 2,10 % s'applique à certaines opérations passibles sur le continent du taux réduit de 5,5 % (cas des livres par exemple).

2.2 Les taux applicables dans les DOM

Article 296 du CGI :

- Taux normal : 8,5 %.
- Taux réduit : 2,1 %.

S'agissant des publications périodiques remplissant les conditions requises pour recevoir la qualité de publications de presse – conditions fixées par les articles 72 et 73 de l'annexe III au CGI -, la TVA est calculée au taux spécifique de 1,05 % (CGI, art. 298 septies).

Pour les publications exportées de la métropole vers les DOM, la TVA est due par l'éditeur au taux applicable dans les DOM.



Ce qu'il faut retenir

1. Le choix du taux à appliquer dépend de la nature de l'opération concernée.
2. Certaines opérations sont soumises au taux du produit sur lequel elles portent, d'autres sont passibles d'un taux qui leur est propre.
3. Des taux différents sont applicables en France continentale, en Corse et dans les DOM.



2^{ème} partie

Calcul de la TVA déductible

Ainsi que nous l'avons vu (cf. infra « Qu'est-ce que la TVA ? »), **la TVA est un impôt unique et global qui repose sur la technique des paiements fractionnés**⁸⁰.

Ces concepts ayant déjà été définis, nous n'y reviendrons pas. Il suffira de s'y reporter en tant que de besoin.

Néanmoins, il paraît utile de rappeler que **la charge fiscale globale, inhérente à la TVA, qui grève une opération (livraison de biens et prestations de services) correspond exactement au montant de la taxe calculée sur le prix de vente au consommateur et ce, quelle que soit la longueur du cycle industriel ou commercial suivi par cette opération.**

Plus prosaïquement, cela signifie que la TVA ne frappe que la valeur finale d'un produit.

Pour atteindre cet objectif, le système de TVA dispose d'un **mécanisme dit des déductions** dont le fonctionnement conduit à permettre à tout redevable d'imputer sur le montant de TVA collectée auprès de ses clients au titre d'une opération (on parle de **TVA "d'aval"**) celui de la taxe afférente aux dépenses composant le prix de revient (matières premières achetées, marchandises en stock, immobilisations, prestations de services...) de cette opération (on parle de **TVA "d'amont"**).

Autrement dit, **la mise en œuvre du mécanisme de déduction se traduit, à chaque stade de la production ou de la commercialisation, par un versement correspondant à la différence entre la TVA facturée au client et la taxe déductible au titre des dépenses.**

On le voit, l'exercice des droits à déduction apparaît essentiel dans le système de TVA puisqu'il a pour objet d'éviter que le poids de la TVA ne pèse sur une personne réalisant une activité économique.

C'est pourquoi, du reste, **les droits à déduction sont** souvent présentés comme étant **la pierre angulaire de ce système.**

Assurément, le mécanisme de déduction mérite bien, eu égard à son rôle pivot et à la diversité des questions qu'il soulève, qu'on lui consacre une partie entière.

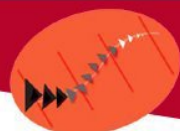
Celle-ci donnera l'occasion de faire une certaine lumière sur les rouages de fonctionnement de ce mécanisme.

Dans cette perspective, nous examinerons successivement la naissance et l'ouverture du droit à déduction, son étendue et les régularisations auxquelles il peut être soumis.

⁸⁰La CJCE souligne régulièrement qu'il s'agit d'un principe fondamental inhérent au système de TVA selon lequel cette taxe s'applique à chaque transaction de livraison de biens ou de prestations de services, déduction faite de la TVA ayant grevé directement les opérations effectuées en amont (notamment, arrêt du 6 juillet 1995, *BP Soupergaz*, aff. C-62/93 et arrêt du 5 juin 2003, *Design Concept SA*, aff. C-438/01).

Le mécanisme de déduction





Sommaire

Précisions générales.....	102
A. La naissance du droit à déduction.....	104
1. L'événement concourant à la naissance du droit à déduction.....	105
1.1 Le droit à déduction et la notion d'assujetti.....	105
1.2 Le droit à déduction est indépendant de la notion de propriété juridique	106
2. La nature absolue du droit à déduction	108
2.1 La durabilité du droit à déduction né	108
2.2 Le droit à déduction ne peut pas être limité hors les dispositions de la sixième directive.....	109
B. L'ouverture du droit à déduction.....	110
1. La notion de lien direct au regard du droit à déduction	111
2. La mise en oeuvre pratique du concept de lien direct dans le domaine des droits à déduction	115
C. L'étendue du droit à déduction	117
1. L'étendue du droit à déduction est déterminée par l'utilisation des dépenses	118
1.1 L'exposé du principe	118
1.2 Situation des assujettis ne réalisant que des opérations taxées ou assimilées.....	118
1.3 Situation des assujettis réalisant à la fois des opérations taxées ou assimilées et des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction	119
1.4 Les exclusions du droit à déduction	125
2. Les conditions formelles et de fond à respecter	128
2.1 La justification du droit à déduction.....	128
2.2 La péremption du droit à déduction.....	131



Précisions générales

Dans la première partie, nous avons étudié, à la lumière de la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes, la manière dont sont définies les notions d'assujetti et d'activité économique, lesquelles, il est rappelé, vont de pair.

Nous savons, en particulier, qu'une opération imposable, c'est-à-dire placée dans le champ d'application de la TVA, est nécessairement une opération à titre onéreux qui relève d'une activité économique accomplie par un assujetti agissant en tant que tel.

Ainsi que nous allons le voir, toujours sous l'éclairage de la jurisprudence communautaire, ces deux dernières notions présentent également un grand intérêt dans le fonctionnement du mécanisme de déduction.

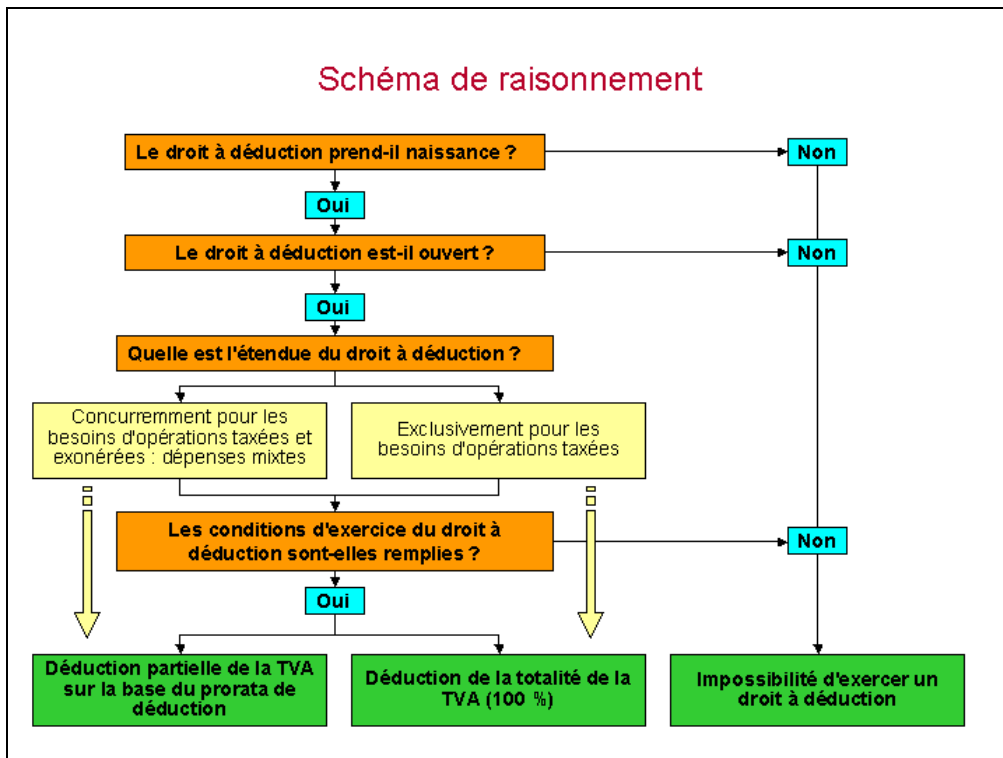
En effet, **la naissance du droit à déduction est concomitante à l'engagement d'une dépense par un assujetti**, même si, comme nous le verrons, l'application de règles spécifiques se traduit, en pratique, par un exercice de ce droit qui peut être différé par rapport à la date à laquelle cette dépense est exposée (cas des prestations de services).

Ensuite, **le droit à déduction reconnu à un assujetti lui est définitivement acquis en raison de sa nature absolue, même si cela ne s'oppose pas à ce que ce droit fasse l'objet de régularisations dans certains cas précis.**

Tels sont les points, correspondant en quelque sorte aux fondamentaux du droit à déduction, que nous allons examiner dans le présent chapitre au travers de l'étude du fonctionnement du mécanisme des déductions sur le plan des principes et des modalités d'application pratiques de ce mécanisme.

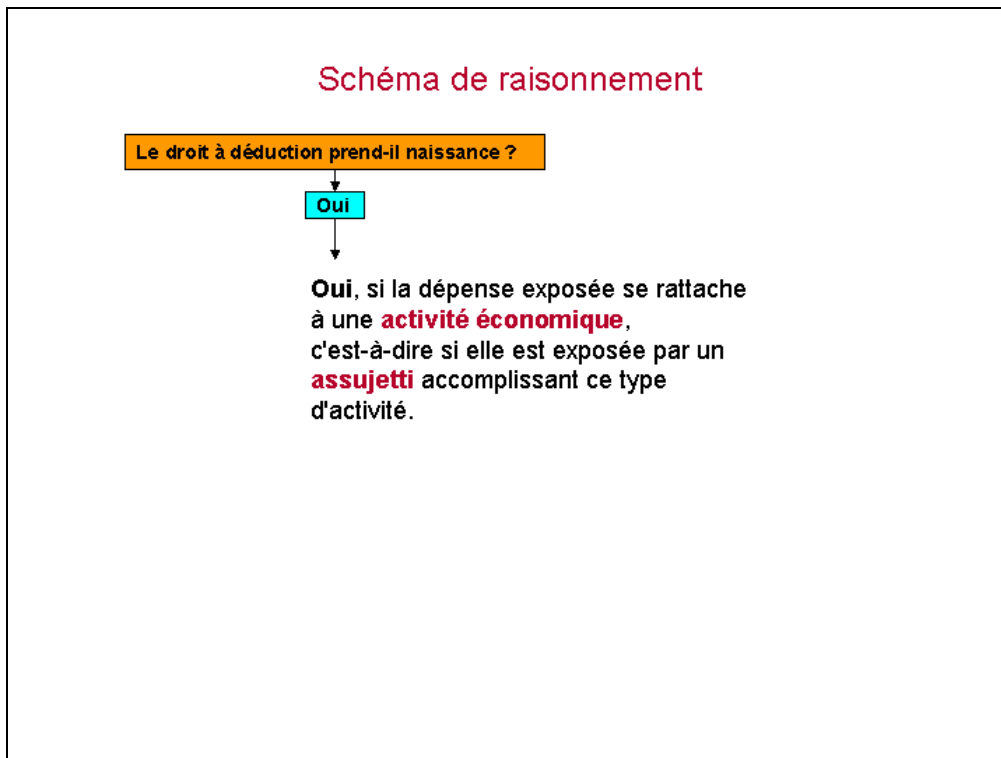


Ce schéma de raisonnement synthétise les questions que l'on doit se poser au regard du droit à déduction. Les éléments de réponse sont détaillés à chaque étape.





A. La naissance du droit à déduction



Pour bien appréhender les conditions d'application du mécanisme des déductions, il faut, une fois encore, se référer à la jurisprudence dégagée par la Cour de justice des communautés européennes (CJCE).

En particulier, dans de nombreuses affaires, la Cour a été amenée à examiner la correspondance entre le champ d'application de la TVA et les droits à déduction que peuvent exercer les assujettis.

Il ressort de cette jurisprudence que :

- toute dépense exposée par un assujetti agissant en tant que tel est l'événement qui donne lieu à l'application du mécanisme de déduction ;
- ce droit est d'une nature absolue.

Nous allons voir ce que cela signifie concrètement.



1. L'événement concourant à la naissance du droit à déduction

Il apparaît clairement dans la jurisprudence de la CJCE qu'il **existe une interdépendance entre assujetti et droit à déduction** et que ce droit peut être reconnu à un assujetti au titre d'un bien sans qu'il soit nécessaire que ce bien lui appartienne juridiquement. Cela mérite quelques précisions.

1.1 Le droit à déduction et la notion d'assujetti

L'interprétation de la CJCE pour ce qui concerne les droits à déduction s'articule autour du principe de neutralité qui s'attache au système de TVA tel que nous l'avons vu au titre de la présentation générale.

En effet, la Cour a précisé maintes fois que le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques⁸¹.

De ce postulat, on peut en déduire que **le statut d'assujetti et le mécanisme des déductions sont corrélés**.

Cela ressort manifestement, en particulier, d'un arrêt du 11 juillet 1991 de la CJCE, *Lennartz* (aff. C-97/90) qui précise que c'est "**l'acquisition des biens ou services par un assujetti agissant en tant que tel qui détermine l'application du système de TVA et, partant, du mécanisme de déduction**".

En d'autres termes, **le droit à déduction prend naissance pour toute dépense se rattachant à une activité économique taxée ou ouvrant droit à déduction, c'est-à-dire exposée par un assujetti accomplissant ce type d'activité**.

Cela étant dit, il convient d'apprécier les conséquences pratiques de ce principe.

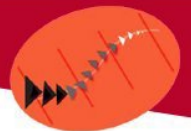
■ **Tout d'abord, une opération qui n'entre pas dans le champ d'application de la TVA (par exemple : perception de dividendes dès lors qu'ils résultent du simple exercice du droit de propriété⁸²), c'est-à-dire au titre de laquelle la personne qui la réalise n'a pas la qualité d'assujetti, est étrangère au système des droits à déduction.**

Il s'ensuit que :

- les recettes provenant d'activités exclues du domaine d'application de la TVA ne doivent pas être prises en compte pour le calcul du pourcentage de déduction ;
- l'assujetti concerné le cas échéant (on parle alors d'assujetti partiel ; cf. infra l'étendue du droit à déduction) n'est pas autorisé à récupérer la TVA grevant les biens et services nécessaires à la réalisation de ces activités dès lors qu'il se trouve alors dans la situation d'un consommateur final.

⁸¹ Cf. notamment les arrêts du 14/02/85, *Rompelman*, (aff. 268/83), du 21/09/88 *Commission/France*, (aff. 50/87), du 22/02/01, *Abbey National* aff. (C-408-98).

⁸² Cf. notamment les arrêts du 22/06/93, *Sofitam*, et du 14/11/00, *Floridienne et Berginvest* (aff. C-142/99)



■ *Ensuite, il est important de noter la façon dont la CJCE interprète ce principe.*

Ainsi, selon la Cour de justice, **les dépenses préparatoires nécessaires au lancement d'une entreprise doivent être considérées comme constituant en tant que telles des activités économiques au sens de l'article 4 de la sixième directive**⁸³.

Elle considère, en effet, que toute interprétation de cet article serait contraire au principe de neutralité de la TVA en ce qu'elle aurait pour effet de faire supporter à un opérateur économique, de manière arbitraire (distinction artificielle entre les dépenses effectuées avant et pendant l'exploitation d'une entreprise), une charge de TVA alors même, comme indiqué plus haut, que le régime des déductions vise à soulager les entrepreneurs du poids de cet impôt.

Cela étant, si le droit à déduction naît au moment même où une dépense est supportée par une personne pour les besoins d'une activité économique projetée, il ne faut pas pour autant, en conclure que ce droit peut automatiquement être exercé. En effet, pour ce faire, encore faut-il que l'activité économique ainsi projetée consiste en la réalisation d'opérations taxées ou assimilées (cf. infra le 1 du B).

Il convient de combiner ce qui vient d'être dit avec les règles applicables en matière d'exigibilité.

Il est rappelé que, en pratique, le droit à déduction de la TVA grevant une dépense prend naissance lorsque cette taxe est exigible auprès de l'assujéti qui en est le redevable légal (CGI, art. 271).

Par suite, il peut exister un décalage dans le temps entre la date d'exercice du droit à déduction et la date de paiement effectif du montant de la dépense lorsque celle-ci correspond à une livraison de biens (l'exigibilité intervient lors de la livraison) ou encore lorsque le régime dérogatoire offert aux établissements publics d'enseignement supérieur est mis en œuvre (cf. supra le B de « Fait générateur et exigibilité »).

1.2 Le droit à déduction est indépendant de la notion de propriété juridique

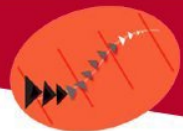
Conformément à ce qu'a jugé la CJCE⁸⁴, il est possible de considérer comme livraison d'un bien, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire même s'il n'y a pas transfert de la propriété juridique du bien. Il y a en quelque sorte transfert de la « propriété économique » du bien ou si l'on préfère, il suffit d'en être l'utilisateur économique (cf. le 1.1 du A de la partie intitulée champ d'application).

Les établissements peuvent se retrouver placés dans une telle situation. En effet, tout établissement peut être amené à utiliser un bien pour les besoins de son exploitation sans transfert de la propriété juridique de ce bien et à supporter effectivement les dépenses s'y rapportant⁸⁵.

⁸³ Cf. notamment les arrêts du 14/02/85, *Rompelman* (aff. 268/83) et du 29/02/96, *INZO* (aff. C-110/94).

⁸⁴ arrêt du 8 février 1990, *SAFE*, aff.320/88. Cette conception est conforme à la finalité de la sixième directive, qui vise, entre autres, à fonder le système commun de TVA sur une définition uniforme des opérations taxables. Or, cet objectif pourrait être compromis si la constatation d'une livraison de biens était soumise à la réalisation de conditions qui varient d'un État membre à l'autre, comme c'est le cas de celles relatives au transfert de propriété en droit civil.

⁸⁵ Notamment, il ressort de l'article L762-2 du code de l'éducation que des locaux appartenant à l'État peuvent être affectés ou mis à la disposition des établissements d'enseignement supérieur.



L'imposition à la TVA d'une opération indépendamment de l'existence d'une condition de propriété a son pendant en matière de droit à déduction.

En effet, **la circonstance qu'un assujetti ne soit pas propriétaire, au sens juridique du terme, des biens qu'il utilise ne s'oppose pas à la déduction de la TVA y afférente :**

- **si les conditions habituelles de l'exercice du droit à déduction sont remplies ;**
- **et si les dépenses en cause sont constatées et supportées par l'assujetti exerçant ce droit⁸⁶.**

A titre d'illustration pour les universités, on peut citer deux cas :

- Un bien a été acquis par un EPST (dans le cadre du fonctionnement d'une unité mixte de recherche⁸⁷) qui en est le propriétaire juridique (bien inscrit à son actif). Une université utilise le bien pour la réalisation d'opérations devant donner lieu à collecte de TVA et assure le paiement de la maintenance du bien. Bien qu'elle n'en soit pas le propriétaire juridique, elle en est l'utilisateur économique (le bien est économiquement lié à la réalisation de ces opérations). Elle est donc autorisée à ce titre à déduire la TVA facturée par le prestataire auquel elle a recours.
- Une université réalise des opérations devant donner lieu à collecte de TVA dans un bâtiment appartenant à l'Etat. Cependant, les dépenses d'entretien et de maintenance de ce bâtiment sont prises en charge par l'université. La TVA grevant ces dépenses est déductible par l'université (dans les conditions de droit commun) car elle est l'utilisateur économique du bâtiment (le bien est économiquement lié à la réalisation de ces opérations).

⁸⁶ Cf. à cet égard la réponse à la question écrite n° 51933 posée le 23 décembre 1991 par M. Jean-François Delahais, député (JO de l'Assemblée nationale du 13 avril 1992, p. 1754/1755).

⁸⁷ Une fiche spécifique apporte des précisions sur les règles applicables aux unités mixtes de recherche.



2. La nature absolue du droit à déduction

La nature absolue du droit à déduction se manifeste dans sa durabilité une fois qu'il est né et dans l'impossibilité de le limiter hors les cas spécifiques prévus par la sixième directive⁸⁸.

2.1 La durabilité du droit à déduction né

La Cour de justice a jugé que, en application des principes de la confiance légitime et de la sécurité juridique, **la qualité d'assujetti accordé à une entreprise par l'administration fiscale ne peut plus, en principe, lui être retirée par la suite avec effet rétroactif en raison de la survenance ou de la non-survenance de certains événements**⁸⁹.

Par suite, **dès lors que**, comme il a été dit, **le statut d'assujetti et le mécanisme des déductions sont corrélés, le droit à déduction, une fois né, reste acquis** :

- même si le projet d'exercer une activité économique n'est pas concrétisé et que, partant, aucune opération ouvrant droit à déduction n'est finalement réalisée⁹⁰ ;
- lorsque l'assujetti n'a pas pu utiliser les biens et services ayant donné lieu à déduction dans le cadre d'opérations taxables en raison de circonstances étrangères à sa volonté⁹¹ ;
- même lorsque l'administration fiscale sait que l'activité économique envisagée, qui devait donner lieu à des opérations taxées, ne sera pas exercée⁹².

Toutefois, il en va différemment dans les situations abusives ou frauduleuses.

Cela se justifie par la nécessité d'éviter que des dépenses sans lien avec des opérations taxées ou assimilées ne soient consommées en franchise de TVA et par là-même de faire respecter le principe de neutralité qui caractérise la TVA.

Le corollaire de ces règles se trouve :

- tout d'abord, dans **l'obligation qui est faite aux assujettis de justifier, le cas échéant, de la réalité des éléments originels portés à la connaissance de l'administration**. Ainsi, selon la Cour de justice, **l'administration fiscale peut exiger que l'intention déclarée de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations taxées soit étayée par des éléments objectifs** et il appartient, le cas échéant, aux juridictions nationales d'apprécier les circonstances de chaque affaire afin de vérifier si la déclaration de l'intention a été faite de bonne foi et se trouvent confirmée par de tels éléments ;
- ensuite, dans la possibilité pour l'administration de procéder à des régularisations de la TVA déduite par un assujetti (cf. infra « Les corrections du droit à déduction »).

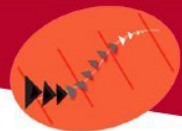
⁸⁸ cf. point 26 des conclusions de l'Avocat Général présentées le 16 mai 2002 dans l'affaire C-269/00, *Wolfgang seeling contre Finanzamt Starnberg*. Arrêt rendu le 8 mai 2003.

⁸⁹ Arrêt INZO du 29/02/96, aff. C-110/94

⁹⁰ Arrêt INZO du 29/02/96, aff. C-110/94

⁹¹ Arrêts *Ghent Coal Terminal* du 15/01/98 (aff. C-37/95) et *Schlosstrasse* du 08/06/00 (aff. C-396/98)

⁹² Arrêt *Brigitte Breitsohl* du 08/06/00, aff. C-400/98



2.2 Le droit à déduction ne peut pas être limité hors les dispositions de la sixième directive

En raison de sa nature absolue, la Cour de justice considère que le droit à déduction reconnu à un assujetti peut être limité dans son exercice uniquement sur la base de règles spécifiques expressément prévues par la sixième directive et des dérogations accordées aux Etats membres en application de cette même directive.

Concrètement, **la limitation du droit à déduction signifie que le droit à déduction :**

- **peut se traduire seulement par une déduction partielle** dans certains cas où il est fait application de la règle du prorata (en droit interne, CGI, ann. II, art. 212) ;
- **peut-être exclu :**
 - en application de la clause de gel** – ou clause de standstill – prévue à l'article 17§6 de la sixième directive⁹³,
 - ou
 - à raison d'une décision du Conseil des communautés européennes autorisant un Etat membre à déroger aux principes qui régissent ce droit** (6^{ème} directive, art. 27 ; en droit interne, CGI, ann. II, art. 230) afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales.

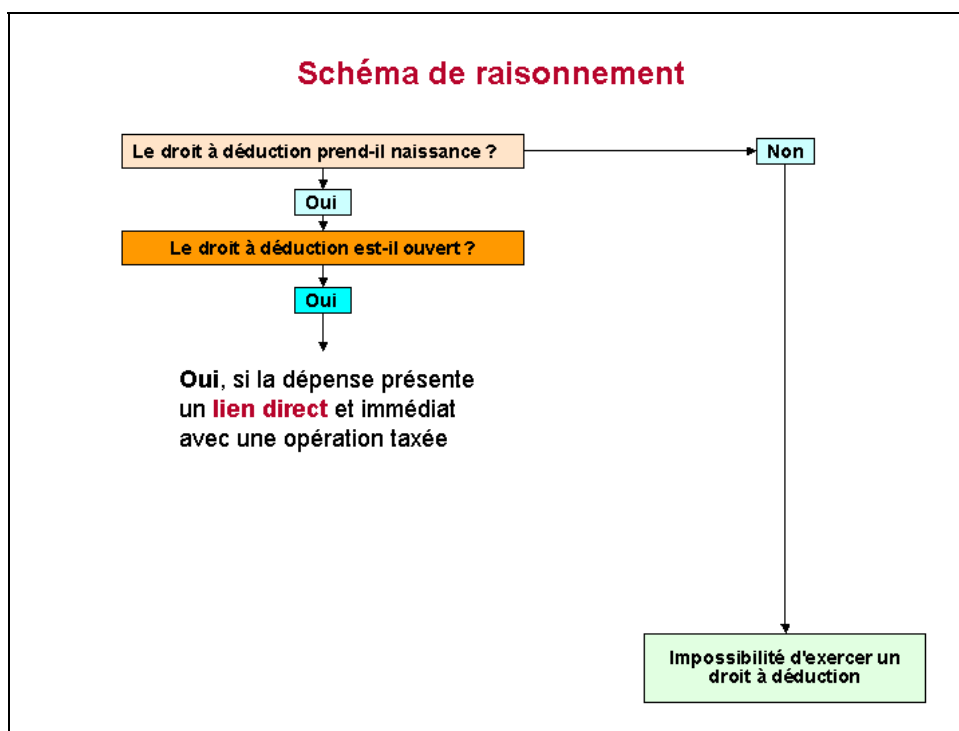
Nous étudierons ces points dans le cadre du chapitre consacré à l'étendue du droit à déduction.

NOTA : Il est précisé que la limitation du droit à déduction ne doit pas être confondue avec les régularisations auxquelles ce droit peut être soumis.

⁹³ Ce type de clause permet à un Etat membre de maintenir les dispositions internes effectivement appliquées, à la date d'entrée en vigueur des dispositions de la sixième directive sur son territoire et ce, jusqu'au moment où le Conseil arrêtera un régime communautaire relatif aux exclusions du droit à déduction. Il sera précisé plus tard la manière dont, concrètement, cette clause est mise en œuvre en France.



B. L'ouverture du droit à déduction



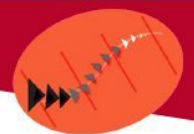
Selon la Cour de justice, le mécanisme de déduction doit s'appliquer de telle façon que son périmètre corresponde, conformément au système de TVA et dans la mesure du possible, au domaine des activités professionnelles d'un assujetti⁹⁴.

Pour apprécier ce rapport de cause à effet, ou dit autrement **pour apprécier si un droit déduction qui est né est ouvert à un assujetti, la Cour utilise, encore une fois pourrait-on dire, le critère du lien direct.**

Ce faisant, elle pose la règle à laquelle est subordonné l'exercice effectif des droits à déduction.

Après avoir étudié cette notion du lien direct au regard des droits à déduction, nous verrons les modalités pratiques de sa mise en œuvre.

⁹⁴ CJCE, arrêt du 8 mars 1988, *Intiem*, aff. 165/86 (point 14)



1. La notion de lien direct au regard du droit à déduction

Selon une jurisprudence constante de la CJCE⁹⁵, **le droit à déduction** prévu au § 2 de l'article 17 de la sixième directive **ne peut être ouvert, en principe, qu'au titre de biens et services (opérations particulières en amont) présentant un lien direct et immédiat avec les opérations taxées ou assimilées réalisées en aval**. A cet égard, le but ultime poursuivi par l'assujetti est indifférent.

Il convient d'ajouter que **toute personne agissant en tant qu'assujetti** – c'est-à-dire toute personne accomplissant de façon indépendante une activité économique ou envisageant de le faire et effectuant à cet effet les premières dépenses d'investissement – **a le droit, sans préjudice de la mise en œuvre des règles propres aux régularisations du droit à déduction (cf. infra « Les corrections du droit à déduction »), de déduire immédiatement la TVA grevant les dépenses exposées pour les besoins des opérations taxées au titre desquelles elle présente cette qualité et ce, indépendamment de la circonstance que de telles opérations soient effectives ou seulement projetées⁹⁶**.

Il en résulte les principes suivants.

1. Faute de lien direct et immédiat entre une dépense et une opération imposée à la TVA ou assimilée, aucun droit à déduction ne peut être reconnu à un assujetti.

Ce critère du lien direct et immédiat s'apprécie *in concreto*, c'est-à-dire qu'il convient de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroulent les opérations.

Combinée avec l'article 2 de la première directive, suivant lequel seul le montant de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix d'une opération taxée peut être déduit, **la règle consacrée par la Cour de justice dans l'arrêt BLP Group signifie que le droit à déduction n'est ouvert qu'au titre de dépenses faisant partie des coûts des opérations en aval utilisant ces dépenses**.

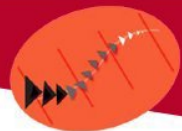
2. Toutefois, il peut être dérogé à cette règle pour les dépenses ne présentant pas de lien direct et immédiat avec une opération taxée lorsque leurs coûts font partie des **frais généraux⁹⁷** de l'assujetti (cas par exemple, comme dans l'arrêt *Midland Bank* de la CJCE, des dépenses représentatives de services juridiques dont a bénéficié une entreprise à la suite de la mise en cause de sa responsabilité).

En effet, ces dépenses, en ce qu'elles entretiennent un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité d'un assujetti, font partie des éléments constitutifs du prix des produits d'une entreprise.

⁹⁵ Cf. l'arrêt de référence à cet égard du 6 avril 1995, *BLP Group* (aff. C-4/94) et les arrêts du 08/06/00, *Midland Bank* (aff. C-98/98), du 22/02/01, *Abbey National* (aff. C-408/98) et du 27/09/01, *Cibo Participations SA* (aff. C-16/00).

⁹⁶ Cf. notamment l'arrêt du 15/01/98, *Ghent Coal Terminal* (aff. C-37/95).

⁹⁷ Dans l'arrêt *BLP Group*, il est fait une distinction entre **les frais généraux qui ne recouvrent que les biens et services acquis qui ne peuvent pas être affectés précisément à une opération tout en participant à l'activité générale de l'entreprise** et les frais exposés spécifiquement pour la réalisation d'une opération autonome au sens de la TVA (cession de parts en l'espèce) au titre desquels aucun droit à déduction ne peut, bien entendu, être reconnu lorsque cette opération est exonérée.



Corrélativement, lorsque les frais généraux sont exposés par une entreprise ayant la qualité de redevable partiel, la déduction de la TVA les grevant s'opère à raison du pourcentage de déduction de cette entreprise.

Il en va différemment si elle peut établir par des éléments objectifs que les coûts des dépenses font partie des éléments constitutifs des opérations ouvrant droit à déduction.

Cela signifie que les biens et services concernés doivent présenter un lien direct et immédiat avec les opérations en aval ouvrant droit à déduction ou, le cas échéant, comme dans l'affaire *Midland bank*, avec des opérations d'ores et déjà effectuées (cf. ci-dessus).

Cette possibilité est clairement exposée par l'administration dans une instruction publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 D-4-01 à laquelle il convient de se reporter en tant que de besoin.

NOTA : l'attention est tout spécialement appelée sur ce point.

Cette faculté de récupérer la TVA se rapportant aux frais généraux ne saurait, en effet, être utilisée lorsque les conditions auxquelles est subordonné le droit à déduction ne sont pas satisfaites (par exemple, absence de répercussion du coût de ces frais généraux dans le prix d'opérations taxées).

En tout état de cause, tout établissement qui use de cette faculté doit être à même de le justifier, c'est-à-dire être en mesure de fournir à l'administration tous les éléments objectifs venant étayer la déduction de la TVA afférente aux frais généraux.

On voit là tout l'intérêt que représente la mise en place d'une comptabilité analytique pour répondre à cette exigence.

A défaut, l'établissement intéressé s'expose à des rappels de TVA, accompagnés de pénalités, de la part de l'administration.

3. S'agissant des dépenses préparatoires au lancement d'une entreprise qui, nous le rappelons, constituent une activité économique (cf. supra le 1.1 du A), le droit à déduction ayant pris naissance ne peut être exercé, dans les conditions de droit commun, que si les opérations projetées se rapportant à cette activité correspondent à des opérations qui seront, en tout ou partie, à soumettre à la TVA. Le droit à déduction ainsi ouvert est alors total ou partiel (application du prorata financier).

■ **NOTA** : signification de ce qui vient d'être dit pour les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche

Cette question de la déduction de la TVA, avant même qu'un assujetti soit en mesure de fournir un bien ou un service sur le marché, revêt, à l'évidence, une acuité particulière pour les dépenses exposées par les laboratoires procédant à des opérations de recherche au sein des établissements.

A cet égard, il est à noter d'ores et déjà que **les règles** qui viennent d'être exposées **ne peuvent, en aucun cas, justifier l'exercice d'un droit à déduction systématique de la TVA grevant les dépenses supportées pour les besoins de la réalisation de toute opération de recherche.**



Il est impératif, en effet, que **les travaux de recherche** au titre desquels les dépenses sont exposées puissent être regardés, au moment de leur exécution, comme **devant concourir, sans conteste, à des résultats scientifiques potentiellement commercialisables.**

Autrement dit, si un établissement peut démontrer par un faisceau d'éléments tangibles que l'objectif est de valoriser les premiers travaux de recherche effectués, il est autorisé, dans ce seul cas, à récupérer la TVA comprise dans les dépenses nécessaires à ces travaux de recherche.

Cela signifie qu'il appartient à l'établissement de justifier par tout élément de preuve que ces premiers travaux de recherche ont vocation dès le départ à être exploités dans le cadre d'une activité économique.

En revanche, l'établissement n'a pas besoin de se demander si le projet commercial tel qu'il vient d'être défini va aboutir ou non (à cet égard, il convient de se reporter en tant que de besoin à l'instruction du 28 septembre 1999 publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 3 D-4-99).

Bien évidemment, l'appréciation d'une telle situation est épineuse et ne peut que s'avérer délicate dans les faits.

Assurément, nous sommes dans le domaine du cas par cas.

Il n'est donc pas possible, par construction, de tracer une ligne précise à suivre pour être en mesure de se déterminer avec certitude.

Toutefois les exemples suivants d'éléments tangibles semblent pouvoir être avancés sans que ceux-ci ne revêtent un caractère obligatoire et exhaustif :

- le laboratoire exerce son activité dans un secteur concurrentiel ;
- les activités réalisées au cours des années antérieures par le laboratoire ont toujours donné lieu à exploitation commerciale (opérations taxées) ;
- les travaux réalisés par le laboratoire ne peuvent, de par leur nature, que concourir à la réalisation d'une opération taxée (relation contractuelle nouée avec une entreprise).

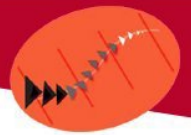
A titre subsidiaire, seuls quelques conseils seront également donnés ici.

En premier lieu, il est possible de dire, à coup sûr, que les travaux de recherche engagés dans des domaines qui sont étrangers à toute valorisation commerciale, tels que par exemple des travaux de philologie destinés uniquement à illustrer un enseignement théorique, ne peuvent absolument pas être regardés comme constituant une activité économique comprenant des opérations taxées ou ouvrant droit à déduction.

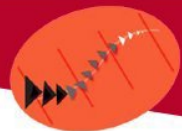
Dès lors, aucun droit à déduction ne peut, bien entendu, être exercé au titre de ces travaux de recherche.

En second lieu, afin de prévenir tout litige avec l'administration fiscale, on ne peut que conseiller vivement de se rapprocher de celle-ci (service local dont dépend l'établissement) lorsque des travaux de recherche peuvent, en raison de leur nature, prêter à discussion.

Cette démarche pragmatique présente l'immense avantage de recueillir a priori l'avis de l'administration et, partant, en levant l'hypothèque qui pèse sur l'opération concernée, d'éviter



de s'engager dans des voies qui pourraient s'avérer peu favorables voire contraignantes, notamment dans le cadre d'un contrôle fiscal.



2. La mise en oeuvre pratique du concept de lien direct dans le domaine des droits à déduction

On se contentera ici de rappeler ce qui est d'ores et déjà précisé dans un document intitulé "Guide de la mise en place d'un SAIC" et dont la version révisée de janvier 2003 fut adressée, en deux exemplaires, à chaque établissement, au cours du mois d'avril de cette même année.

La nécessité qu'une dépense présente **un lien direct et immédiat avec une opération taxée ou assimilée implique que la dépense s'inscrive dans le cadre de la réalisation d'un cycle de production ou de distribution de biens ou de services au titre desquels le bénéficiaire règle un prix soumis à la TVA et que le coût de cette dépense fasse partie des éléments constitutifs de ce prix.**

Ce qui est important, en effet, c'est ce à quoi est affectée précisément une dépense, c'est-à-dire d'apprécier à quel type d'opération la dépense concourt au regard de la TVA ainsi que la façon elle s'intègre dans le coût de cette opération.

Par suite, pour toute dépense supportée dans le cadre d'une activité économique, il convient de se poser les questions suivantes :

1. **la dépense est-elle ou non utilisée pour réaliser une opération taxée ?**
2. **son coût est-il pris en compte pour déterminer le prix de cette opération ?**

S'il est répondu par l'affirmative à ces deux questions,, un droit à déduction est ouvert (existence d'un lien direct et immédiat) et la TVA déductible est **imputée, en priorité**, sur la TVA collectée ou donne lieu au dépôt d'une **demande de remboursement de crédits de taxe⁹⁸ si l'imputation n'est pas possible** et que les conditions prescrites par la loi en la matière sont remplies (CGI, art. 271. III, 1^{er} al. et art. 271.IV).

En revanche, si l'une des deux questions reçoit une réponse négative, aucun droit à déduction ne peut être exercé puisqu'il n'existe pas de lien direct et immédiat entre la dépense et une opération taxée à l'aval. Bien entendu, dans le cas d'une activité économique projetée, le coût ne se répercutera dans le prix de l'opération taxée qu'après la concrétisation du projet.

NOTA : Il résulte de ce qui précède que les principes suivants s'appliquent au regard de l'ouverture d'un droit à déduction de la TVA comprise dans le coût d'une dépense.

Le mécanisme de déduction de la TVA ne fonctionne pas en s'attachant à ce qui se passe en amont d'une dépense mais à ce qui se produit à son aval.

Il s'ensuit que :

1° *la TVA grevant une dépense est déductible seulement si cette dépense est destinée à s'intégrer dans un cycle de production ou de distribution de biens ou de services et que son coût est effectivement répercuté dans le prix d'une opération imposée à la TVA ou assimilée (cette condition de répercussion rejoint totalement la question du calcul des coûts complets);*

⁹⁸ A propos des procédures de remboursement de crédits de TVA, des précisions sont apportées à la page 61.



2° l'ouverture du droit à déduction est totalement indépendante de l'origine des ressources finançant la dépense (par exemple, recettes provenant d'un contrat de recherche, subvention) et des règles de TVA appliquées au titre de ce financement (collecte ou non de TVA).

Ainsi, la circonstance qu'une subvention versée à une université au titre d'un contrat de recherche ne soit pas soumise à la TVA – conformément au concept du lien direct – ne signifie pas que la déduction de la TVA grevant les dépenses exposées pour les besoins des travaux menés dans le cadre de ce contrat est automatiquement écartée. La déduction est possible si la condition du lien direct et immédiat est satisfaite.

Inversement, le fait pour une université d'imposer une subvention n'a pour effet de lui ouvrir systématiquement un droit à déduction. Là encore, l'ouverture du droit à déduction de la TVA grevant des biens ou des services implique que ceux-ci soient utilisés pour la réalisation d'une opération imposée à la TVA.



Ce qu'il faut retenir

1. Le fait, pour un assujetti agissant en tant que tel, d'exposer une dépense entraîne la naissance du droit à déduction, c'est-à-dire l'application du mécanisme des déductions.
2. Cependant, en pratique, ce droit prend naissance au moment où la TVA déductible devient exigible chez les fournisseurs redevables de cette taxe.
3. Une fois né, le droit à déduction reste acquis à l'assujetti. Ce droit peut, toutefois, faire l'objet de régularisations.
4. Pour qu'un droit à déduction soit ouvert à un assujetti au titre des biens et services qu'il utilise, il est impératif que ceux-ci présentent un lien direct et immédiat avec les opérations en aval ouvrant droit à déduction.

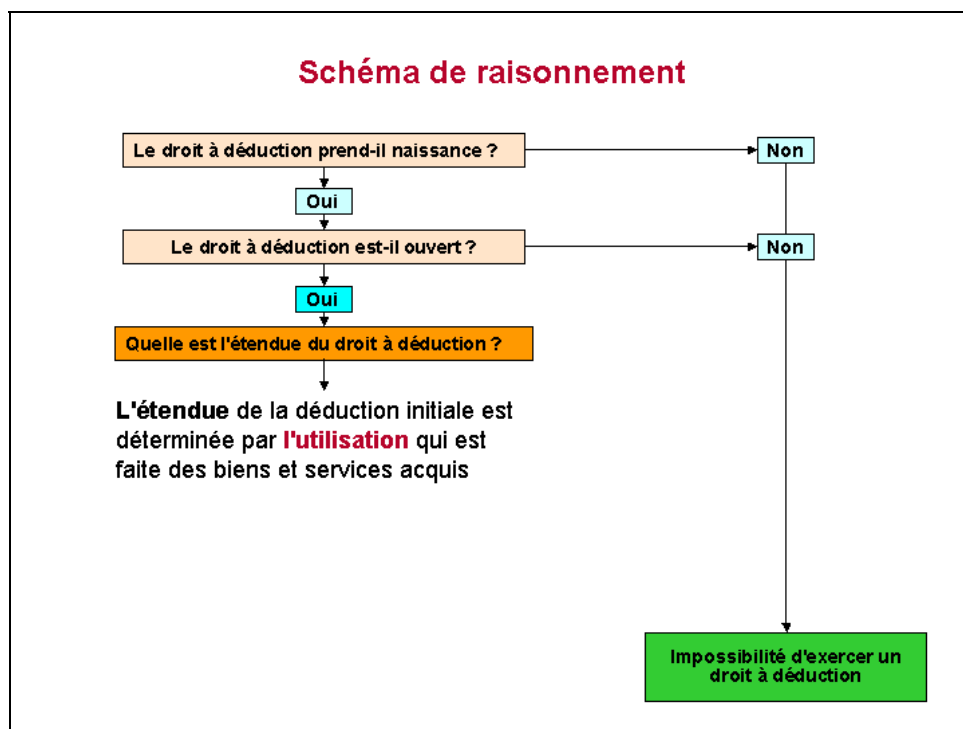


C. L'étendue du droit à déduction

Ainsi que nous venons de le voir, le droit à déduction :

- **prend naissance** dès lors qu'une dépense est supportée par un assujetti agissant en tant que tel ;
- **est ouvert** à cet assujetti s'il existe un lien direct et immédiat entre cette dépense et les opérations ouvrant droit à déduction qu'il réalise.

A ce stade, se pose la question de savoir quelle est l'étendue du droit à déduction.



Encore une fois, la jurisprudence communautaire nous donne un éclairage précieux en ce domaine. En effet, la Cour de justice a précisé dans plusieurs arrêts⁹⁹, que **l'étendue de la déduction initiale à laquelle un assujetti a droit en vertu de la sixième directive est déterminée par l'utilisation qui est faite des biens et services acquis.**

Il nous reste à étudier ce nouveau principe, ce qui nous conduira à examiner son impact en droit interne ainsi que les conditions de forme et de fond auxquelles est subordonné le droit à déduction.

⁹⁹ Cf. les arrêts du 11/07/91, *Lennartz* (aff. C-97/90), du 15/01/98, *Ghent Coal Terminal* (aff. C-37/95) et du 08/06/00, *Brigitte Breitsohl* (aff. C-400/98).



1. L'étendue du droit à déduction est déterminée par l'utilisation des dépenses

Après avoir présenté le principe ressortant de la jurisprudence de la Cour de justice, nous examinerons son application en droit interne.

1.1 L'exposé du principe

Il apparaît, au vu des décisions de la Cour de justice, que **c'est la nature des opérations réalisées par un assujetti qui sous-tend l'étendue des droits à déduction ouverts au titre des dépenses exposées pour les besoins de leur réalisation.**

Concrètement, cela signifie :

- que la TVA grevant les biens et services acquis par un assujetti ne peut être intégralement déduite que si ceux-ci sont affectés exclusivement à la réalisation d'opérations taxées ou assimilées ;
- que, en revanche, la TVA ne peut être déduite que partiellement si les biens et services acquis sont utilisés concurremment pour les besoins d'opérations taxées ou assimilées et pour ceux d'opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction (**dépenses mixtes**).

Il y a lieu d'examiner les modalités de mise en œuvre pratiques de ce principe.

1.2 Situation des assujettis ne réalisant que des opérations taxées ou assimilées

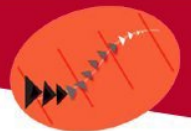
En principe, toute entreprise ayant pour objet social de ne réaliser que des opérations taxées ou assimilées est autorisée à récupérer, dans les conditions de droit commun (en particulier, respect de la condition de répercussion que nous avons précisée plus haut), la totalité de la TVA comprise dans le coût des dépenses utilisées pour les besoins de ces opérations.

Toutefois, la réglementation interne prévoit une **limitation du droit à déduction** quand bien même un bien ou un service est acquis par un assujetti ne réalisant que des opérations ouvrant droit à déduction. La TVA grevant la dépense ne peut pas alors être déduite.

Tel est le cas lorsque l'utilisation initiale d'un bien ou d'un service par un assujetti pour les besoins d'opérations étrangères à son activité professionnelle (acquisition bénéficiant personnellement à l'assujetti, aux membres de son personnel, services concernant des biens non affectés à l'exploitation ou encore constituant des libéralités ou des dépenses d'agrément) est supérieure à 90 % de son utilisation totale (règle dite du "90-10").

Il est considéré que, dans ce cas, n'est pas remplie **la condition de nécessité** posée à l'article 230 de l'annexe II au CGI, **suivant laquelle la TVA grevant des biens et services n'est déductible que si ceux-ci sont nécessaires à l'exploitation.**

Les dispositions de cet article constituent une **dérogation** à la sixième directive telle qu'interprétée par la CJCE.



En effet, selon la Cour, aussi minime soit l'affectation d'un bien ou d'un service à des opérations taxées, la TVA y afférente peut être déduite intégralement au moment de l'acquisition¹⁰⁰. Ce droit doit ensuite faire l'objet de régularisations (cf. infra « Les corrections du droit à déduction ») au fur et à mesure des utilisations qui sont sans rapport avec l'activité professionnelle.

La République française est autorisée à déroger à ce principe et à appliquer la règle du "90-10" sur le fondement d'une décision du Conseil des communautés européennes prise sur proposition de la Commission européenne (6ème directive, art. 27).

A cet effet, la République française a fait valoir que **l'appréciation de la condition de nécessité aux besoins de l'exploitation est une question de fait** pouvant donner lieu à des points de vue différents selon qu'on se place du côté de l'entreprise ou du côté de l'administration.

La dérogation présente l'avantage de limiter les litiges, d'éviter certaines fraudes fiscales et de simplifier la perception de la TVA.

PRECISION : Il est à noter que nonobstant le fait qu'il n'est pas possible de dégager des critères précis d'appréciation de la condition de nécessité, l'administration considère qu'il peut être fait référence, à titre de règle pratique, soit :

- à la définition des "besoins autres que ceux de l'entreprise" retenues en matière de LASM (besoins privés du personnel, de tiers ou plus généralement toutes dépenses étrangères à l'entreprise) ;
- à la notion de "dépense somptuaire" retenue en matière d'impôts directs.

1.3 Situation des assujettis réalisant à la fois des opérations taxées ou assimilées et des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction

La situation que nous allons examiner ici est celle d'un **assujetti redevable partiel (ci-après dénommé redevable partiel)**.

Cette notion ne doit pas être confondue avec celle de l'assujetti partiel, lequel réalise à la fois des opérations situées dans le champ d'application de la TVA et d'autres placées hors de ce champ d'application.

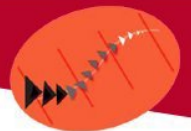
Nous ne nous attarderons pas sur cette dernière notion dès lors que les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche n'agissent pas comme des assujettis partiels¹⁰¹.

Il conviendra de se reporter, en tant que de besoin, à l'instruction du 8 septembre 1994 de l'administration commentant les règles spécifiques applicables en ce domaine (publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 CA 94, numéro spécial).

¹⁰⁰ Arrêt *Lenhartz* du 11/07/91, aff. C-97/90.

Le droit à déduction n'est pas subordonné dans son principe à une affectation exclusive aux besoins de l'exploitation. Mais ce droit ne peut être exercé qu'en proportion de l'utilisation professionnelle du bien ou du service. En pratique, si la TVA grevant un bien utilisé concurremment pour des opérations taxées et des opérations placées hors du champ d'application de la TVA peut être déduite à raison de critères physiques, le droit à déduction doit être exercé non pas intégralement mais en fonction de ces critères (par exemple, la TVA grevant un immeuble à usages mixtes doit être déduites au prorata des surfaces affectées aux opérations taxées par rapport aux surfaces utilisées pour les autres opérations).

¹⁰¹ Ainsi que cela est précisé au 1 de l'instruction de la Direction de la comptabilité publique n° 95-119-M9 du 6 novembre 1999.



Revenons à la notion de redevable partiel. Il est rappelé qu'il s'agit d'un assujetti qui réalise exclusivement des opérations situées dans le champ d'application de la TVA dont certaines n'ouvrent pas droit à déduction. **Tel est le cas des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.**

Corrélativement, le droit à déduction est nul ou partiel selon que les dépenses sont utilisées, en tout ou partie, pour les besoins des opérations n'ouvrant pas droit à déduction (CGI, art. 271.II. 1. a contrario).

A cet égard, plusieurs règles sont susceptibles de s'appliquer. Il convient de les examiner.

1.3.1 Présentation des règles de déduction pour les redevables partiels

Pour la détermination du montant de la TVA déductible, les redevables partiels doivent appliquer l'une ou l'autre des méthodes décrites ci-dessous.

■ La règle du pourcentage général de déduction

Le pourcentage général de déduction consiste en un **prorata financier** déterminé dans les conditions prévues à l'article 212 de l'annexe II au CGI.

Autrement dit, **le montant de la taxe déductible est calculé à raison d'une méthode forfaitaire** correspondant au calcul d'un pourcentage général de déduction (règle dite du prorata).

Ce pourcentage résulte du rapport entre :

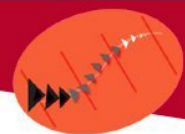
- au numérateur : le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent à des opérations ouvrant droit à déduction, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations,
- et, au dénominateur : le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent à l'ensemble des opérations réalisées et des subventions, y compris celles qui ne sont pas directement liées au prix de ces opérations¹⁰².

Le pourcentage est arrondi à l'unité supérieure.

S'agissant de la détermination du pourcentage de déduction, il y a lieu de formuler les observations suivantes :

- Au numérateur, les subventions directement liées au prix des opérations ouvrant droit à déduction auxquelles il est fait référence visent le cas des subventions dites "complément de prix" qui seront traitées dans la fiche spécifique consacrée aux subventions qui figure dans la troisième partie.
- Au dénominateur, les subventions visées sont les subventions « complément de prix » ainsi que les subventions qui ne sont pas soumises à la TVA.
- **Sommes à exclure du rapport :**

¹⁰² C'est-à-dire l'ensemble du chiffre d'affaires annuel 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 de l'ensemble des subventions (sauf cas particuliers).



- Les sommes correspondant à la livraison à soi-même de biens immobilisés imposés à la TVA (cf. fiches LASM)¹⁰³.
- Les sommes correspondant aux cessions de biens d'investissement corporels ou incorporels que ces cessions soient imposées ou non à la TVA.
- Les sommes correspondant à la notion de subvention d'équipement telle que celle-ci est définie dans la fiche concernant les subventions qui figurent dans la troisième partie.
- Certaines subventions autres que les subventions d'équipement (cf. la fiche spécifique consacrée à ce sujet qui figure en 3^{ème} partie).
- Les débours (cf. le 2 du A de la partie intitulée « La base d'imposition »)..
- Les produits des opérations immobilières et financières exonérées de 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.
- Les crédits d'heures supplémentaires versés par l'État figurant en recettes au budget des établissements publics d'enseignement supérieur¹⁰⁴.

Nota :

Les recettes financières ainsi que, d'une manière générale, toutes les recettes **qui ne sont pas la contrepartie d'opérations entrant dans le champ d'application de la TVA** (cf. supra 1.1 Le droit à déduction et la notion d'assujetti) sont étrangères au mécanisme de déduction. Autrement dit, elles **n'influencent pas également le calcul du pourcentage de déduction**. Cela étant, les dépenses exposées, le cas échéant pour les besoins d'opérations placées hors du champ d'application de la TVA n'ouvrent pas droit à déduction de la TVA grevant leur coût.

En revanche, les sommes perçues en contrepartie de prestations rendues à des organisations internationales, qui relèvent de l'article 259 B du CGI et qui ne sont pas soumises à la TVA sur le fondement de la décision ministérielle du 29 juillet 1980 (cf. le point 3.2 du B de la partie intitulée « Les règles de territorialité »), sont à inscrire aux deux termes du rapport déterminant le pourcentage de déduction du prestataire¹⁰⁵. Autrement dit, lesdites sommes viennent gonfler le prorata.

Exemple d'application de la règle du prorata :

un redevable, dont le pourcentage général de déduction est de 18 %, acquiert un bien d'équipement pour un prix hors taxe de 4 500 € et un montant de TVA correspondante égal à 882 € (prix HT : 4 500 € x 19,60%) :

¹⁰³ En revanche, doivent prises en compte pour le calcul du prorata, les prestations de services à soi-même et les livraisons à soi-même de biens autres que les immobilisations taxables.

¹⁰⁴ Décision du Service de la législation fiscale exposée dans un courrier adressé le 19 janvier 1994 au ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche qui est reproduit à l'annexe 1 de l'instruction n° 94-014-M9 du 8 février 1994 de la Direction de la comptabilité publique.

¹⁰⁵ Point 49 de l'instruction fiscale du 8 septembre 1994, numéro spécial, lequel se réfère à la note du 18 novembre 1980 publiée au bulletin officiel de la Direction générale des impôts sous la référence 14 I-1-80.



la déduction susceptible d'être opérée est de : **158,76 €** (882 € X 18 %).

Précisions

Le pourcentage général de déduction applicable au titre d'une année civile donnée (N) est déterminé à partir du chiffre d'affaires de cette année. Ce pourcentage est qualifié de définitif.

Toutefois, tant que ce chiffre d'affaires n'est pas connu, il est fait application d'un pourcentage de déduction déterminé en fonction du chiffre d'affaires de l'année précédente (N – 1). Ce pourcentage revêt un caractère provisoire. Le montant de la TVA déductible doit être, quant à lui, définitivement arrêté avant le 25 avril de l'année suivant celle au cours de laquelle est appliqué ce pourcentage provisoire (c'est-à-dire avant le 25 avril de l'année N + 1 ; CGI, ann. II, art. 214).

Les régularisations qu'un établissement doit effectuer, le cas échéant, en cas de variation entre le pourcentage provisoire et le pourcentage définitif sont étudiées infra au 1.2 du A de la partie intitulée « Les corrections de la déduction antérieure ».

■ La constitution de secteurs d'activités distincts

La règle du pourcentage général de déduction peut laisser place à une autre règle lorsqu'un assujetti présentant la qualité de redevable partiel accomplit des activités distinctes au sens de la TVA.

En effet, dans ce cas, l'assujetti est tenu de constituer **des secteurs d'activités distincts** (CGI, ann. II, art. 213)¹⁰⁶.

Par activités distinctes, il faut entendre qu'un établissement accomplit de façon cumulative :

- **plusieurs activités économiques en ce qu'il est fait appel à des moyens d'exploitation différents** (emploi de personnel distinct, utilisation d'investissements propres à chaque activité) ;
- **des activités économiques non soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA** (assujetti exerçant à la fois une activité taxée et une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction). Cette situation est celle des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.

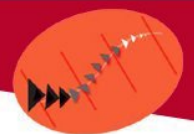
Outre ce principe général, la sectorisation peut résulter de l'application de textes réglementaires particuliers.

Il en va ainsi, en particulier, pour l'activité de location d'immeubles nus à usage professionnel imposée à la TVA sur option (CGI, ann. II, art. 193).

La circonstance que des activités soient érigées en secteurs distincts oblige l'assujetti à tenir une comptabilité suivant distinctement pour chaque secteur les acquisitions de biens et de services, le montant des opérations qui s'y rapportent, les cessions d'immobilisations ainsi que leur transfert, le cas échéant, à un autre secteur.

Au regard de la TVA, les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche sont considérés comme des assujettis exerçant des activités économiques différentes. Corrélativement,

¹⁰⁶ Il s'agit d'une règle de droit qui s'impose aux assujettis et à l'administration. En outre, il est à noter que selon la doctrine administrative, les activités d'édition doivent être suivies, au regard de la TVA, dans un secteur distinct propre.



ces activités doivent en principe être érigées en secteurs distincts. C'est la règle de droit. Toutefois, si un établissement éprouve, en raison de l'imbrication de ses dépenses, des difficultés sérieuses pour respecter la règle de la sectorisation, l'administration admet que la règle du prorata puisse lui être appliquée.

1.3.2 Application des règles de déduction pour les redevables partiels

La détermination de la TVA déductible conduit ou non à distinguer les immobilisations des autres biens et services selon que le redevable partiel applique la règle du pourcentage général de déduction ou constitue des secteurs d'activités distincts.

1.3.2.1 Montant du droit à déduction en cas d'application de la règle du prorata

Dans cette situation il y a lieu de différencier les immobilisations des autres biens et services.

■ Les immobilisations

Quelles que soient les conditions réelles d'utilisation des immobilisations, il est fait application d'un prorata financier (comme indiqué ci-dessus) à la TVA comprise dans leur coût.

■ Biens autres que les immobilisations

S'agissant de la déductibilité de la TVA afférente aux biens autres que les immobilisations¹⁰⁷ et les services¹⁰⁸ (BAIS), les assujettis redevables partiels **n'appliquent pas** la règle du pourcentage général de déduction. Ils doivent, en principe, faire application de **la règle de l'affectation** qui est posée à l'article 219 de l'annexe II au CGI.

Sur la base de cette règle de l'affectation, il résulte que :

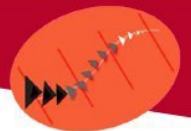
- la déduction est totale si les biens ou services concourent exclusivement à la réalisation d'opérations taxées ou assimilées ;
- la déduction est nulle si les biens ou services concourent exclusivement à la réalisation d'opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction.

Cela étant, lorsque des BAIS ne peuvent pas être affectés précisément à l'une ou l'autre catégorie d'opérations (on parle alors de **dépenses mixtes**), c'est la règle du prorata qui doit être appliquée. Autrement dit, la déduction est partielle (application du pourcentage général de déduction) lorsque les dépenses (biens ou services) sont **utilisées concurremment** à la réalisation d'opérations dont les unes ouvrent droit à déduction et dont les autres ne sont pas de nature à ouvrir ce droit.

Il est à noter également que, par dérogation à la règle de l'affectation prévue à l'article 219 de l'annexe II au CGI, **les assujettis** ne réalisant pas exclusivement des opérations imposables ouvrant

¹⁰⁷ Il s'agit, notamment, des biens qui, dans la comptabilité des entreprises, doivent figurer parmi les comptes de charges (marchandises, matières premières, les combustibles et l'énergie électrique, etc. ainsi que certains matériels de faible valeur dont la valeur unitaire HT n'excède pas 800 €).

¹⁰⁸ Il s'agit des services divers utilisés pour les besoins de l'exploitation (locations et charges locatives, services d'entretien et de réparation, frais de transport, etc.).



droit à déduction **peuvent, sur demande, être autorisés par l'administration à déterminer le montant de leurs droits à déduction à raison de la règle du prorata pour l'ensemble des BAIS affectés à ces opérations imposables** (CGI, ann. II, art. 220).

Cette autorisation, qui peut être sollicitée par simple demande sur papier libre, s'applique obligatoirement pendant une année civile entière ; elle est renouvelée par tacite reconduction sauf dénonciation par le redevable partiel ou par l'administration fiscale avant le 31 décembre de l'année considérée.

Ce dispositif ne peut faire échec à la constitution de secteurs distincts puisque celle-ci est de droit lorsqu'un assujetti exerce plusieurs activités économiques soumises à des dispositions différentes en matière de TVA.

1.3.2.2 Montant du droit à déduction en cas de constitution de secteurs distincts

Dans cette situation il y a lieu encore de distinguer les immobilisations des autres biens et services.

■ **Les immobilisations**

La règle de l'affectation à tel ou tel secteur d'activité, se substitue à la règle du prorata.

On tient compte alors des conditions réelles d'utilisation des immobilisations et on évite les inconvénients liés à une déduction forfaitaire, contrairement à ce qui se passe lorsqu'il est fait application de la règle du prorata.

La déductibilité de la TVA grevant les immobilisations s'apprécie donc à raison de leur affectation à tel ou tel secteur d'activité.

- Si elles sont affectées à un secteur comprenant exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction, la TVA est déductible en totalité.
- Si elles sont affectées à un secteur comprenant exclusivement des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la TVA n'est pas déductible.

Cela étant, si les immobilisations ne peuvent être affectées à l'un ou l'autre des secteurs constitués (on parle alors **d'immobilisations mixtes**), c'est la règle du pourcentage général de déduction, telle que décrite ci-dessus (cf. supra 1.3.1) qui s'applique.

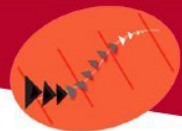
Autrement dit, la TVA est déductible à raison du pourcentage général de déduction de l'assujetti, tenant **compte de l'ensemble du chiffre d'affaires de celui-ci**, tous secteurs confondus.

La quotité des droits à déduction déterminée dans ces conditions peut être mentionnée sur un imprimé spécifique, portant la référence 3310 ter, à joindre à l'appui de la déclaration de TVA CA3.

Enfin, quand bien même les établissements d'enseignement supérieur et de recherche ne sont pas concernés par cette situation, il convient de préciser que pour les immobilisations **affectées à un secteur comprenant des opérations ouvrant et n'ouvrant pas droit à déduction** (immobilisations mixtes au sein d'un secteur), **la TVA est déductible à raison du pourcentage de déduction propre au secteur**, calculé en fonction du chiffre d'affaires de ce secteur.

■ **Les BAIS**

En cas de constitution de secteurs d'activités distincts, les règles décrites ci-dessus pour les immobilisations sont applicables. Les assujettis redevables partiels doivent, en principe, faire application de **la règle de l'affectation** qui est posée à l'article 219 de l'annexe II au CGI.



Il s'ensuit que :

- la **déduction est totale** si les biens ou services sont affectés **exclusivement** au secteur d'activité regroupant les **opérations taxées ou assimilées** ;
- la déduction est nulle si les biens ou services sont affectés **exclusivement** au secteur d'activité regroupant les **opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction** ;
- la déduction est partielle, à raison de la **règle du prorata** (application du pourcentage général de déduction de l'assujetti intéressé), si les biens ou services sont **utilisés concurremment** à la réalisation d'opérations dont les unes ouvrent droit à déduction et les autres ne sont pas de nature à ouvrir ce droit, c'est-à-dire, si les biens ou services ne peuvent pas être affectés à l'un ou l'autre de ces secteurs d'activités distincts.

1.3.2.3 Possibilité d'utilisation d'une règle de déduction particulière pour les établissements créant un SAIC

Il est admis, à titre de règle pratique, que la TVA ayant grevé les **biens et services** utilisés concurremment (**dépenses dites mixtes**) pour les activités imposées d'un Service d'Activités Industrielles et Commerciales (SAIC) et pour celles relevant du "secteur exonéré" (enseignement, formation professionnelle continue, recherche indépendante de toute vocation commerciale) de l'établissement ayant créé ce SAIC puisse être déduite **en fonction de la proportion d'utilisation de ces biens et services par le SAIC** (cf. l'instruction n° 02-027-M9 du 27 mars 2002 publiée au bulletin officiel de la comptabilité publique).

Cela signifie que pour chaque dépense, immobilisations et autres biens et services, l'établissement concerné doit calculer, sur la base d'une comptabilité analytique, **une clef de répartition** parfaitement adaptée à sa situation **qui traduit correctement la proportion d'utilisation de la dépense mixte** pour les besoins du SAIC. Un critère ainsi défini peut être mis en œuvre pour chaque nature de dépense mais réciproquement, un même critère peut également être adapté à plusieurs types de dépense.

Autrement dit, en cas de création d'un SAIC, un établissement a la **faculté** d'appliquer un **prorata physique aux lieu et place d'un prorata financier**.

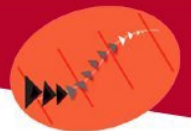
Pour être complet, il nous faut maintenant présenter les exclusions dont le droit à déduction peut faire l'objet quand bien même les biens et services auxquels elles s'appliquent sont affectés à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction.

1.4 Les exclusions du droit à déduction

Ces exclusions sont de nature diverse. Elles s'exercent dans le cadre de la clause de gel prévue à l'article 17§6 de la sixième directive (cf. supra A « La naissance du droit à déduction », 2.2 Le droit à déduction ne peut pas être limité hors les dispositions de la sixième directive).

Nous ne les étudierons pas toutes ici.

On se contentera, en effet, d'examiner celles qui se rencontrent le plus fréquemment en pratique.



1.4.1 Les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles

En ce domaine, deux décisions récentes prononcées respectivement par la CJCE et le Conseil d'Etat ont largement bouleversé le paysage.

En effet, par un arrêt rendu le 19 septembre 2000¹⁰⁹, la Cour de justice a invalidé la décision du Conseil des communautés européennes du 28 juillet 1989 qui avait autorisé la France à exclure du droit à déduction les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles.

La Cour a considéré que l'autorisation est allée au-delà de ce que la France pouvait faire sur la base d'un décret du 27 juillet 1967 couvert par la clause de gel prévue à l'article 17§6 de la sixième directive (cf. ci-dessus).

L'administration a commenté cette décision dans une instruction publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 D-2-00 en précisant que les dépenses engagées au profit des tiers ne sont plus concernées par l'exclusion du droit à déduction.

Cette interprétation de la décision de la Cour de justice a été condamnée par le Conseil d'Etat par un arrêt du 27 mai 2002.

Il en résulte qu'un assujetti à la TVA – et par conséquent **les établissements publics nationaux d'enseignement supérieur et de recherche** - est **désormais en mesure de déduire, dans les conditions de droit commun, le montant de la taxe comprise dans le coût des dépenses de restaurant, de réception et de spectacles nécessaires à son exploitation qui sont exposées, non seulement au profit de tiers mais également au profit de dirigeants et de salariés** (instruction et erratum publiés au bulletin officiel des impôts respectivement sous les références 3 D-3-02 et 3 D-4-02).

S'agissant de la TVA supportée au titre du passé, la récupération peut être opérée soit par voie d'imputation sur les déclarations de chiffre d'affaires (TVA supportée à compter du 1er décembre 1997 à inscrire sur la ligne visée dans l'instruction), soit par voie de réclamation contentieuse (TVA supportée du 1er janvier 1996 au 30 novembre 1997 et, le cas échéant, la taxe supportée au titre de la période postérieure et non imputée).

En revanche, demeurent exclues, à l'heure actuelle, du droit à déduction toutes les dépenses d'hébergement et de logement supportées au bénéfice des salariés et dirigeants.

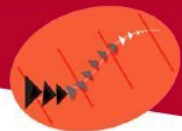
1.4.2 Les dépenses afférentes aux véhicules de transport de personnes

En application de la clause de gel, la France exclut du droit à déduction les véhicules ou engin, quelle que soit leur nature, conçus pour transporter des personnes ou à usages mixtes, qui constituent une immobilisation. S'il s'agit de stocks cette exclusion s'applique lorsqu'ils ne sont pas destinés à être revendus à l'état neuf (CGI, ann. II, art. 237).

Cette exclusion a été jugée conforme aux dispositions de la sixième directive¹¹⁰.

¹⁰⁹ aff. C-177/99 et C- 181/99

¹¹⁰ CJCE, arrêts du 18/06/98, aff. C-43/96 et du 05/10/99, aff. C-305/97 ; Conseil d'Etat, arrêt *Roger* du 24 mars 1999, n° 188968.



Sur le fondement de cette exclusion, les véhicules de tourisme, notamment, n'ouvrent pas droit à déduction.

Par suite, **l'acquisition d'une voiture particulière par un établissement public d'enseignement supérieur et de recherche ne peut en aucun cas autoriser l'exercice d'un droit à déduction de la TVA grevant son coût.**

Il en va de même lorsqu'une voiture particulière est prise en location (CGI, ann. II, art. 242, al. 2).

En outre, **les services de toute nature (réparations, etc.) afférents à ce type de véhicules sont également exclus du droit à déduction de la TVA comprise dans leur coût** (CGI, ann. II, art 241).

Pour ce qui concerne l'utilisation des produits pétroliers, les règles applicables sont notamment les suivantes (CGI, art. 298) :

- les **essences** (avec ou sans plomb) utilisées comme carburants mentionnées au tableau B de l'article 265 du code des douanes sont **exclus du droit à déduction** (toutefois, ne sont pas concernées par l'exclusion les essences utilisées pour la mise au point de carburants) ;
- les **gazoles** mentionnés à l'indice d'identification 22 de ce même tableau utilisés comme carburants pour des véhicules ou engins exclus du droit à déduction **ouvrent droit à déduction à hauteur de 80 % du montant de la TVA ayant grevé leur coût**. En revanche, **la déduction est intégrale lorsque les gazoles sont utilisés pour des véhicules ou engins non exclus du droit à déduction** (CGI, art. 298.4.1° b).¹¹¹
- Le GPL (gaz de pétrole liquéfié), le propane liquéfié, le butane liquéfié et le GNV (gaz naturel comprimé) utilisés comme carburant ouvrent droit à déduction à 100 % quelle que soit la situation, au regard du droit à déduction, des véhicules ou engins dans lesquels ces produits sont utilisés.

Enfin, **la TVA afférente aux péages d'autoroutes facturés par les exploitants peut être déduite dans les conditions de droit commun et ce, quand bien même le véhicule utilisé est une voiture de tourisme**¹¹².

1.4.3 Les dépenses de transport de personnes

La TVA grevant les transports de personnes, quels que soient les moyens utilisés (route, fer, air, eau) ne peut pas être déduite (CGI, ann. II, art. 240).

L'**exclusion** s'étend aux opérations accessoires, c'est-à-dire à l'ensemble des opérations en relation étroite avec le transport lui-même.

Elle **ne concerne pas, en revanche, les transports réalisés en vertu d'un contrat permanent de transport conclu par les assujettis pour amener leur personnel sur les lieux du travail** (déduction dans les conditions de droit commun).

¹¹¹ Pour de plus amples précisions, il convient de se reporter à l'instruction fiscale publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 D-3-01.

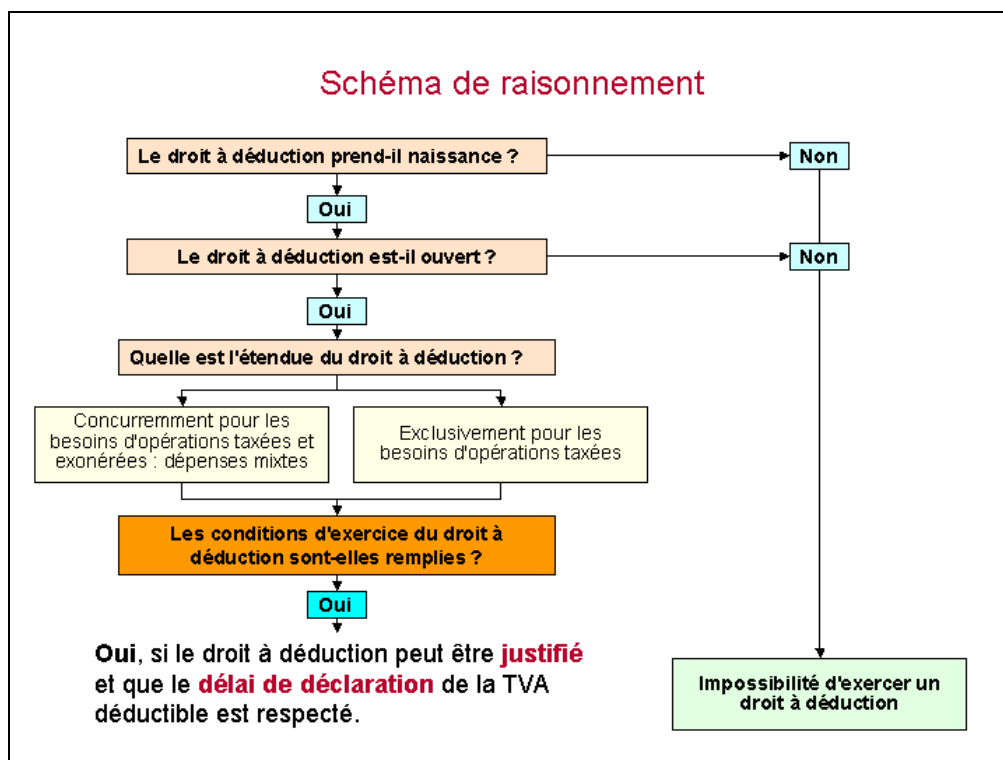
¹¹² Cf. à cet égard l'instruction publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 A-4-01



2. Les conditions formelles et de fond à respecter

Nous avons examiné précédemment la manière dont les assujettis déterminent le montant de leurs droits à déduction.

Nous allons voir maintenant la condition formelle qui permet de **justifier** l'exercice effectif du droit à déduction.



Dans un second temps, nous verrons que **le droit à déduction se périmé** faute d'avoir été exercé avant l'expiration d'un certain délai fixé par un texte réglementaire.

2.1 La justification du droit à déduction

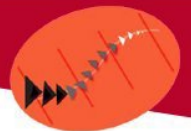
Plusieurs situations doivent être distinguées.

Principe

Tout assujetti qui procède à la déduction de la TVA grevant des biens ou des services doit pouvoir le justifier.

D'une manière générale, **la justification résulte des factures d'achat** délivrées par les fournisseurs, dans la mesure où ces derniers étaient légalement autorisés à la faire figurer sur ces factures (CGI, art. 271. II. 1.a). Donnent obligatoirement lieu à facturation les livraisons de biens et les prestations de services réalisées par un assujetti au profit d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie.

De plus, la facture **doit être établie au nom de l'assujetti** qui entend exercer le droit à déduction.



Enfin, il est à noter que, en France, seule une **facture originale** – ou un document en tenant lieu (acte notarié notamment) – détenue par un assujetti justifie l'exercice du droit à déduction de la TVA grevant ses dépenses.

Il est, en effet, considéré que la facture constitue un véritable "chèque sur le Trésor" et que la détention de l'original de ce document par le client est un élément nécessaire pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour remédier à la fraude.

Cette facture doit **comporter l'ensemble des mentions prescrites par la réglementation** tant communautaire que française (notamment, nom complet et adresse de l'assujetti et de son client, n° individuel d'identification leur ayant été attribué par l'administration fiscale, dénomination précise du bien ou du service, quantité, prix unitaire hors TVA, taux de TVA appliqué ou le cas échéant bénéficiaire d'une exonération, mentions spécifiques exigées par les dispositions de l'article 22 3.b de la sixième directive)¹¹³.

Une telle position est conforme aux règles édictées dans le cadre communautaire. En effet, il est souligné que, sur le fondement de l'article 22 3. c de la sixième directive, ce sont les Etats membres qui fixent les critères selon lesquels un document peut être considéré comme tenant lieu de facture. Ce principe a d'ailleurs été précisé par la CJCE¹¹⁴.

Il est à noter que le Conseil des communautés européennes a adopté, le 20 décembre 2001, une directive (n° 2001/115/CE, JOCE du 17 janvier 2002, L 15/24)¹¹⁵ qui permet à tous les opérateurs établis au sein de l'Union européenne de disposer, pour leurs activités économiques nationales ou à l'intérieur de la Communauté européenne, d'un cadre juridique commun quant aux obligations liées à la facturation.

Ce cadre recouvre, pour l'essentiel, les obligations d'ores et déjà imposées depuis le 1^{er} janvier 1993 aux entreprises établies en France. Les entreprises pourront désormais recourir à l'autofacturation (l'émission de la facture par le client du fournisseur) ou à la sous-traitance de la facturation (l'établissement des factures par une tierce personne mandatée à cet effet). Elles pourront aussi recourir plus largement à la facturation périodique lorsqu'elles réalisent de nombreuses opérations avec un même client.

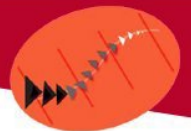
Ce texte met également en place un système modernisant les procédures de facturation en permettant aux opérateurs, dans le cadre de leurs échanges internes ou communautaires, de transmettre leurs factures par voie électronique selon deux normes sécurisées : la signature électronique avancée ou l'échange de données informatisées.

¹¹³ Il est admis que les mentions prévues par la réglementation ne soient pas portées sur les factures délivrées à de simples particuliers, lorsque l'article 289 du CGI ne fait pas obligation de délivrer une facture (n° 110 de l'instruction fiscale n° 136 du 7 août 2003). Par ailleurs, l'article 5 de la directive du 20 décembre 2001 permet aux Etats membres de dispenser de certaines mentions obligatoires les factures relatives aux livraisons de biens ou aux prestations de services effectuées sur leur territoire lorsque le montant de la facture est peu élevé.

Dans ce cadre, il est admis que les factures dont le montant total est inférieur ou égal à 150 € HT ne mentionnent pas certaines informations (cf. la section 2 du chapitre 2 de l'instruction publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence numéro spécial, 3 CA n° 136 du 7 août 2003).

¹¹⁴ Arrêt du 5/12/96, aff. C-85/95, *Reisdorf*.

¹¹⁵ Cette directive a été transposée en droit interne par l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 2002 qui modifie, à compter du 1^{er} juillet 2003, les règles de facturation prévues notamment à l'article 289 du CGI. Toutefois, l'entrée en vigueur de la directive est fixée au plus tard au 1^{er} janvier 2004 (CF ; Rép. Ramonet, JO de l'Assemblée Nationale, P. 4521, n° 256).



L'ensemble des règles prévues par la directive précitée est commenté dans une instruction publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence "numéro spécial, 3 CA n° 136 du 7 août 2003".

Il convient de s'y reporter en tant que de besoin.

On se contentera d'apporter les précisions suivantes.

La délivrance d'une facture par un assujetti est obligatoire (cf. le point 15 de l'instruction du 7 août 2003) :

- pour les livraisons de biens ou les prestations de services pour un autre assujetti ou une personne morale non assujettie même si ce client est établi en dehors de la Communauté européenne¹¹⁶ ;
- pour les livraisons de biens visées aux articles 258 A et 258 B du CGI et pour les livraisons de biens exonérées en application du I de l'article 262 ter et II de l'article 298 sexies du même code et ce, même en cas de versement d'acomptes.

Pour les autres opérations, l'obligation fiscale de délivrance de facture ne concerne pas les assujettis qui livrent des biens ou qui rendent des services à des particuliers.

Le fait que les opérations réalisées ne soient pas effectivement soumises à la TVA en application de dispositions spécifiques d'exonération ou des dispositions de l'article 293 B du CGI (franchise en base) n'a pas pour effet de dispenser l'assujetti de l'obligation de facturation à laquelle il est soumis.

La directive du 20 décembre 2001 a créé des obligations nouvelles (CGI, ann. II, art. 242 nonies A) :

- **sur la facture doit être indiqué le numéro individuel d'identification du fournisseur attribué en application de l'article 286 ter du CGI¹¹⁷ ;**
- **la facture doit également mentionner, en cas d'exonération ou lorsque le client est le redevable de la TVA, la référence à la disposition pertinente du CGI ou à la disposition correspondante de la sixième directive ou encore à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie d'une mesure d'exonération.**

Il résulte de ce qui précède qu'un assujetti ne peut absolument pas déduire la TVA grevant une dépense donnée s'il n'est pas en possession, au moment où la déduction pourrait être opérée, de la facture correspondante dûment établie (CGI, art. 271. II. 2.).

Cela dit, cette facture justifie le droit à déduction mais ne le crée pas¹¹⁸.

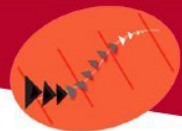
Cas de la TVA perçue à l'importation

La déduction de la TVA perçue à l'importation peut être opérée dans la mesure où l'assujetti est **en possession des documents douaniers ou assimilés** (déclaration d'importation, note de frais délivrée par le commissionnaire en douane, attestations délivrées par l'intermédiaire ou le transporteur...) qui le désignent comme le destinataire réel des biens.

¹¹⁶ En effet, la notion d'assujetti ne s'entend pas au sens littéral. Aussi, le fournisseur de biens exportés ne saurait se dispenser d'émettre une facture au motif que son client n'est pas, au sens strict, un assujetti à la TVA.

¹¹⁷ L'obligation de mentionner le n° d'identification du client ne s'applique donc, comme dans la réglementation en vigueur jusqu'au 1^{er} juillet 2003, qu'à certaines opérations intracommunautaires ainsi qu'à certaines prestations de services (CGI, ann. II, art. 242 nonies A.).

¹¹⁸ L'attention est appelée sur la règle prévue à l'article 283-3 du CGI selon laquelle toute TVA facturée est due.



Cas de la TVA acquittée par l'assujetti lui-même

Cette situation se présente notamment pour les acquisitions intracommunautaires et les livraisons à soi-même.

La justification est alors apportée par la mention de l'opération sur les déclarations que le redevable souscrit lui-même pour le paiement de la TVA dont il opère la déduction (CGI, art. 271. II. 1. d.).

Bien entendu, il est nécessaire que l'assujetti détienne la facture correspondante établie conformément à la réglementation communautaire (CGI, art. 271. II. 2.).

NOTA : Lorsque la TVA exigible n'a pas été déclarée et fait l'objet d'un rappel de la part de l'administration, l'assujetti encourt **une amende égale à 5 % du montant de la TVA rappelée pour lequel il bénéficie d'un droit à déduction** (CGI, art. 1788 septies)¹¹⁹.

Qui plus est, **les sanctions de droit commun** (intérêt de retard de 0,75 % par mois, augmenté le cas échéant de la majoration de 40 ou de 80 %) **s'appliquent au rappel de TVA non déductible**

2.2 La péremption du droit à déduction

Un assujetti dispose d'un délai pour mentionner, sur une déclaration servant au paiement de la TVA (CA3 en général), le montant de la taxe déductible se rapportant à une opération donnée.

Ce délai expire **le 31 décembre de la deuxième année qui suit** celle de l'omission, c'est-à-dire **celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible chez le fournisseur avec pour corollaire la naissance du droit à déduction chez le client.**

Passé cette période, le droit à déduction est définitivement perdu.

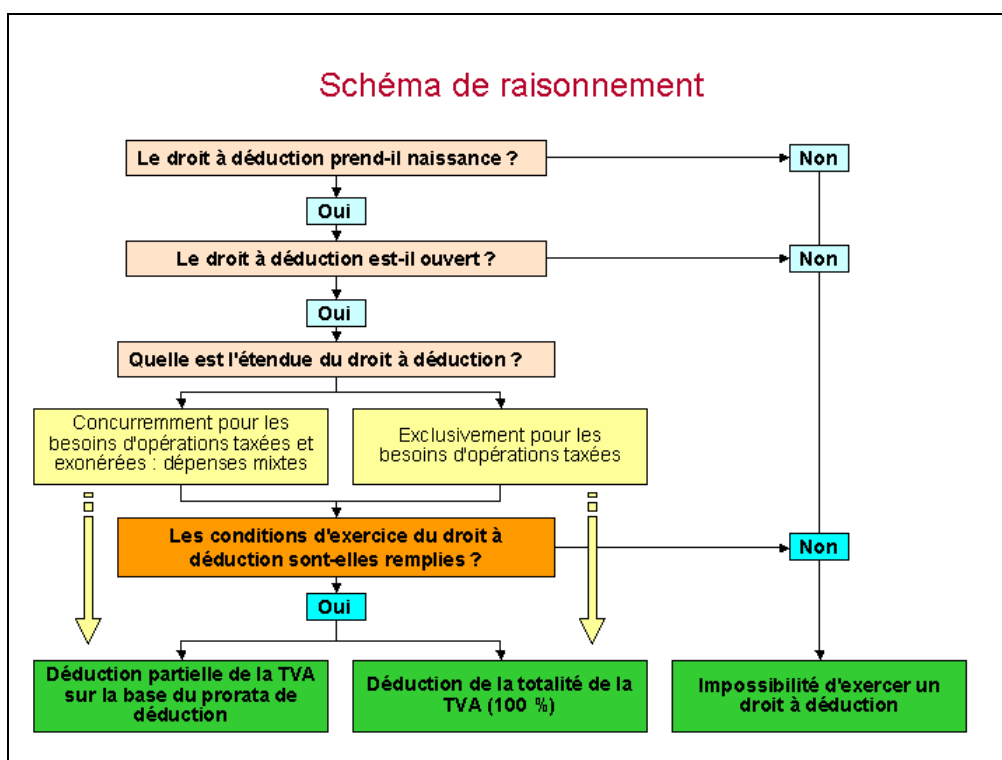
Ex : Pour un montant de TVA exigible chez le fournisseur en septembre 2003 et devant, par conséquent, être mentionné comme TVA déductible sur la déclaration de TVA déposée au cours du mois d'octobre 2003, le client assujetti intéressé, ayant omis de procéder à cette mention, peut réparer son erreur jusqu'au 31 décembre 2005.

¹¹⁹ Cf. les instructions fiscales publiées au bulletin officiel des impôts sous les références 3 d-6-95 et 3 A-5-98.



Ce qu'il faut retenir

1. L'étendue du droit à déduction est déterminée par l'utilisation des biens et services acquis par un assujetti pour lequel ce droit est ouvert.
2. Le droit à déduction peut ainsi être intégral, partiel ou nul selon la nature des opérations qu'il réalise.
3. Indépendamment de la nature des opérations réalisées par un assujetti, certains biens et services ne peuvent pas ouvrir droit à déduction parce qu'ils sont frappés d'exclusion.
4. Pour pouvoir être exercé, le droit à déduction doit être justifié par une facture originale – ou tout document en tenant lieu – dûment établie par le fournisseur.
5. Le droit à déduction se périmé au terme d'un certain délai.







Sommaire

Précisions générales.....	135
A. Les corrections effectuées sous la forme d'un reversement ou d'une déduction complémentaire.....	136
1. Les régularisations relatives aux immobilisations	136
1.1 Période au cours de laquelle les régularisations sont exigibles	136
1.2 Les régularisations prévues en cas de variation dans le temps du pourcentage de déduction.....	137
1.3 Les régularisations résultant de la modification de l'utilisation de la dépense.....	139
1.4 Les régularisations susceptibles d'être appliquées en cas de création d'un SAIC	140
1.5 Régularisations se traduisant par le reversement d'une fraction de la TVA effectivement déduite	141
1.6 Régularisations se traduisant par l'ouverture d'une déduction ou par une déduction complémentaire	142
2. Les régularisations relatives aux biens autres que les immobilisations et les services.....	144
B. Les corrections effectuées sous la forme d'une livraison à soi-même	145
1. Le recours à la technique de la livraison à soi-même	145
2. Les prestations de services à soi-même.....	145



Précisions générales

Ainsi que nous l'avons vu en étudiant la naissance et l'ouverture du droit à déduction, dans la mesure où un assujetti peut bénéficier d'un tel droit, **la déduction de la TVA opérée au titre de biens ou de services acquis pour les besoins de son activité économique lui est, en principe, définitivement acquise**¹²⁰.

Cependant, cette déduction peut être remise en cause ultérieurement - hors bien entendu les rappels notifiés par l'administration dans le cadre de son droit de contrôle - dans certains cas expressément et limitativement fixés par la réglementation, ainsi que l'a d'ailleurs jugé la CJCE¹²¹.

Concrètement, **la remise en cause de la déduction antérieurement effectuée correspond à une correction de cette déduction, laquelle est sous-tendue par l'utilisation effective des biens et services postérieurement à leur acquisition.**

En effet, la sixième directive prévoit que, à raison de dispositifs expressément prévus, les montants de TVA déduits par un assujetti peuvent être corrigés lorsque la situation initiale de cet assujetti, ayant permis de fixer les montants de déduction, se trouve modifiée.

Les corrections peuvent se traduire par une régularisation de la déduction antérieurement opérée ou par l'imposition à la TVA de certaines opérations assimilées à des livraisons de biens ou à des prestations de services réalisées à titre onéreux.

Ce sont ces deux formes de corrections que nous allons examiner maintenant.

¹²⁰ Cela est, du reste, expressément indiqué à l'article 206 de l'annexe II au CGI.

¹²¹ Cf. les arrêts du 15/01/98 (aff. C-37/95), *Ghent Coal Terminal*, du 08/06/00, *Schlossstrasse* et *Brigitte Breitsohl* (aff. C-396/98 et C-400/98).



A. Les corrections effectuées sous la forme d'un reversement ou d'une déduction complémentaire

Nous étudierons ici ce que l'on appelle communément les **régularisations** du droit à déduction prévues à l'article 20 de la sixième directive.

Il s'agit d'opérations consistant en la remise en cause, dans des cas limitativement prévus par la réglementation, des déductions de TVA opérées par un redevable.

Ces régularisations sont différentes selon que les dépenses concernées sont afférentes à des immobilisations ou à des biens autres que des immobilisations et des services (BAIS).

1. Les régularisations relatives aux immobilisations

La TVA grevant les immobilisations peut donner lieu à des régularisations dans plusieurs cas prévus par les textes de nature réglementaire.

Les régularisations trouvent également à s'appliquer dans le cadre spécifique offert, sur un plan doctrinal, aux établissements d'enseignement supérieur et de recherche qui crée en leur sein un service d'activités industrielles et commerciales (SAIC).

Quoi qu'il en soit, **les régularisations trouvent leur fondement dans le principe de neutralité fiscale de la TVA.**

Elles ont en effet pour objet d'éviter qu'un assujetti ne se trouve placé dans une situation qui lui procurerait des avantages économiques injustifiés ou au contraire le pénaliserait en lui faisant supporter le poids de la TVA au titre d'un bien d'investissement dont la valeur n'est pas encore totalement consommée.

C'est pourquoi du reste, **le terme "régularisation" est un terme générique : il peut aussi bien viser un reversement qu'une déduction complémentaire de TVA.**

1.1 Période au cours de laquelle les régularisations sont exigibles

En matière de TVA, la valeur des biens d'investissement d'un assujetti donne lieu à une durée de consommation spécifique. En effet, cette valeur, **indépendante de la durée d'amortissement**, se consomme :

- pour les **biens meubles** sur une période de **cinq années civiles**,
- tandis que pour les **immeubles**, elle se consomme sur une durée de **vingt – ou dix**¹²² - **années civiles**.

Les régularisations éventuelles du droit à déduction doivent être effectuées durant cette période.

¹²² Pour les immeubles acquis, livrés ou apportés avant le 1^{er} janvier 1996 (Cf. l'instruction publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 D-1-96).



1.2 Les régularisations prévues en cas de variation dans le temps du pourcentage de déduction

Ce type de régularisations intervient dans une **période comprenant les neuf ou les dix-neuf années pour les immeubles ou les quatre années pour les biens meubles suivant celle au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance**¹²³.

Seuls sont concernés les assujettis qui appliquent la règle du prorata prévue à l'article 212 de l'annexe II au CGI (pourcentage général de déduction).

Ceux-ci doivent procéder à une régularisation lorsqu'il existe un écart de plus de dix points entre :

- le pourcentage **réel et définitif** ressortant des opérations effectuées au cours de l'année d'acquisition ou de fabrication des biens,
- et le pourcentage **réel et définitif** déterminé au titre des quatre ou des dix-neuf années suivantes comme indiqué ci-dessus (CGI, ann. II, art. 215).

Cette régularisation se traduit soit par une **déduction complémentaire si la variation est positive**, soit par un **versement si la variation est négative**¹²⁴.

La déduction complémentaire ou le versement correspondant à une fraction de la TVA initialement déduite est égal au cinquième ou vingtième (selon qu'il s'agit d'un bien meuble ou immeuble) de la différence entre le produit de la taxe qui a grevé le bien concerné tel qu'il a résulté du pourcentage de déduction initial et ce même produit tel qu'il résulte du pourcentage de l'année considérée.

Bien entendu, les régularisations sont à effectuer par dixièmes et non par vingtièmes lorsque la livraison, l'acquisition ou l'apport est antérieure au 1^{er} janvier 1996.

Prorata provisoire et prorata définitif (*cf. supra le 1.3.1 du C de la partie intitulée « le mécanisme de déduction »*). En principe, une régularisation doit être effectuée quel que soit l'écart entre le prorata déterminé provisoirement au titre d'une année donnée N en fonction du chiffre d'affaires de l'année civile précédente – ou, le cas échéant, en fonction du chiffre d'affaires prévisionnel de l'année en cours - et le prorata définitif calculé, avant le 25 avril, d'après le chiffre d'affaires réel de cette même année N.

Toutefois, par exception, aucune régularisation n'est exigée des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche si l'écart entre le pourcentage provisoire et le pourcentage définitif est inférieur ou égal à 10 points. Autrement dit, le pourcentage provisoire prend un caractère définitif.

Nonobstant, une régularisation doit être effectuée impérativement au titre des dépenses exposées dans une période comprise entre le 1^{er} janvier et le 30 avril d'une année tant que le pourcentage définitif de l'année précédente n'est pas déterminé.

Pour comprendre cette règle, prenons un exemple.

¹²³ C'est-à-dire lorsque la TVA déductible devient exigible chez le fournisseur.

¹²⁴ En pratique, l'opération est à mentionner sur la déclaration de TVA (CA3 pour les assujettis soumis au régime du réel normal).



Un établissement a un pourcentage de déduction définitif au titre de l'année 2002 égal à 20 %.

Ce pourcentage est appliqué :

- du 1^{er} janvier 2003 au 31 décembre 2003 (% provisoire) ;
- du 1^{er} janvier 2004 au 30 avril 2004 (au plus tard) tant que n'est pas connu le pourcentage définitif de 2003.

Au début de l'année 2004 (jusqu'au 25 avril au plus tard), l'établissement calcule le pourcentage de déduction définitif au titre de l'année 2003.

Une régularisation doit être effectuée s'il existe un écart de plus de dix points entre le pourcentage provisoire utilisé au cours de 2003 et ce pourcentage définitif.

Si le pourcentage définitif est égal à 18 % (écart de deux points), aucune régularisation n'est exigible.

Cela étant, dans tous les cas (c'est-à-dire quelle que soit la variation constatée entre le pourcentage définitif de 2003 et celui utilisé effectivement pendant les premiers mois de 2004), une régularisation est à effectuer sur les premiers mois de l'année 2004 (4 au maximum : janvier, février, mars et avril).

En l'occurrence, cela se traduit par le reversement d'un montant de TVA déduite antérieurement.

La correction s'applique sur le montant total des dépenses (immobilisations et BAIS) exposées en 2004 au cours des mois d'application du prorata provisoire de 20 % de l'année 2003 :

(montant total des dépenses x 20 %) – (montant total des dépenses x 18 % [% définitif de 2003 et % provisoire de 2004]) = TVA à reverser au Trésor public.

Précisions

L'établissement peut calculer le pourcentage définitif dès qu'il a connaissance des données lui permettant d'en effectuer le calcul. La date du 25 avril correspond à une échéance (CGI, ann. II, art. 214).

S'agissant de l'utilisation d'un pourcentage provisoire calculé d'après le chiffre d'affaires prévisionnel d'une année considérée, la doctrine administrative précise qu'il s'agit d'une possibilité ouverte aux assujettis en cas de changement de leur situation au regard de la TVA, afin d'éviter que la référence à l'année précédente conduise à un pourcentage de déduction provisoire susceptible d'entraîner des régularisations importantes au début de l'année suivante.

Il est précisé, toutefois, dans la documentation administrative concernée, que l'utilisation d'un pourcentage déterminé sur la base du chiffre d'affaires prévisionnel ne saurait faire l'objet d'une application abusive dans le seul but de se procurer des avantages de trésorerie.

Sur ce même point, le Conseil d'Etat a, quant à lui, jugé que le prorata provisoire ne peut être déterminé en fonction du chiffre d'affaires prévisionnel de l'année en cours que s'il n'est pas possible de se référer utilement au chiffre d'affaires de l'année précédente¹²⁵.

Enfin, l'ajustement à effectuer, le cas échéant, au titre des déductions opérées selon le prorata provisoire (substitution du prorata définitif en cas de variation de plus de dix points pour les

¹²⁵ CE, 29 juin 2001, n° 176105, *Banque SUDAMERIS*.



établissements publics d'enseignement supérieur) **concerne non seulement les immobilisations mais aussi les autres biens et services**¹²⁶.

Cet ajustement a donc une portée plus large que les régularisations par cinquièmes, dixièmes ou vingtièmes à effectuer en cas de variation dans le temps du pourcentage définitif de déduction.

En effet, ces dernières régularisations ne concernent que les immobilisations.

Exemple

Un bien est acquis par un assujetti au cours de l'année 2003 pour un montant de 10.000 € HT (TVA : 1.960 €).

Dans un premier temps, la déduction de la taxe est opérée à raison du pourcentage de déduction définitif de l'année 2002 qui est égal à 20 %. Ce pourcentage est provisoire pour l'année 2003.

Avant le 25 avril 2004, l'assujetti est tenu de calculer le pourcentage de déduction définitif au titre de l'année 2003.

Si ce pourcentage est égal à 18 %, une régularisation doit être effectuée :

$(1.960 \text{ €} \times 20 \%) - (1.960 \text{ €} \times 18 \%) = 392 \text{ €} - 352,80 \text{ €} = 39,20 \text{ €}$ à reverser au Trésor public.

En revanche, si l'assujetti est un établissement public d'enseignement supérieur, il n'y a pas lieu à régularisation puisque l'écart constaté entre le prorata provisoire et le prorata définitif est inférieur à 10 points.

Au cours des années suivantes, si l'écart entre le pourcentage de l'année d'acquisition et les pourcentages définitifs afférents à ces années n'est pas supérieur à 10 points, l'assujetti n'a pas à procéder à des régularisations.

En revanche, si l'écart est supérieur à 10 points, une régularisation doit être effectuée.

Ainsi, si en 2005, le pourcentage définitif représente 30 % (+ 12 points), la régularisation est égale à : $[588 \text{ € (déduction calculée sur la base du prorata 2005)}] - [352,80 \text{ € (déduction initiale)}]^{127} \times 1/5^{\text{ème}} = + 47,04 \text{ €}$, correspondant à une déduction complémentaire.

1.3 Les régularisations résultant de la modification de l'utilisation de la dépense

Lorsque certains événements interviennent avant le commencement de la quatrième ou de la dix-neuvième – ou la neuvième¹²⁸ - année qui suit l'ouverture du droit à déduction, des régularisations sont également exigibles.

Nous retrouvons ici le critère de l'utilisation de la dépense.

En effet, lorsque la situation d'un bien d'investissement fait l'objet d'une modification et que sa valeur, au sens de la TVA, n'est pas encore totalement consommée, la nouvelle utilisation ou la

¹²⁶ Le montant de la régularisation (supplément de TVA à déduire ou reversement de TVA antérieurement déduite) doit être porté sur la déclaration de chiffre d'affaires afférente au mois qui suit celui au cours duquel le pourcentage définitif est calculé.

¹²⁷ Si l'assujetti est un établissement d'enseignement supérieur, la déduction initiale est égale à 392 €.

¹²⁸ Pour les immeubles acquis, livrés ou apportés avant le 1^{er} janvier 1996.



nouvelle situation du bien résultant de cette modification permet de fixer l'étendue de la régularisation de la déduction antérieure.

Dans cette situation, ainsi que cela est indiqué ci-dessus, la régularisation n'est exigible que si l'événement intervient **avant le commencement de la quatrième** ou de la dix-neuvième – ou la neuvième - **année qui suit respectivement celle de l'acquisition** – intracommunautaire le cas échéant -, l'importation ou la première utilisation des biens meubles et celle de l'acquisition ou de l'achèvement des immeubles ou encore, le cas échéant, **celle au cours de laquelle il a été procédé à l'imposition à la TVA d'une LASM** (dans les conditions qui sont examinées dans la fiche spécifique traitant de cette question).

Par exemple, un ordinateur acquis au cours de l'année 2003 pourra faire l'objet d'une régularisation jusqu'au 31 décembre 2006. Au-delà de cette date, l'assujetti intéressé sera dispensé de toute régularisation, quelle que soit l'utilisation de ce bien.

Les régularisations exigibles dans ces conditions peuvent donner lieu à un reversement ou, au contraire, à une déduction complémentaire de TVA.

1.4 Les régularisations susceptibles d'être appliquées en cas de création d'un SAIC

Il est admis, à titre de règle pratique, que la TVA ayant grevé les biens et services utilisés concurremment (**dépenses dites mixtes**) pour les activités imposées d'un SAIC et pour celles relevant du "secteur exonéré" (enseignement, formation professionnelle continue, recherche indépendante de toute vocation commerciale) de l'établissement ayant créé ce SAIC puisse être déduite **en fonction de la proportion d'utilisation de ces biens et services par le SAIC** (cf. l'instruction n° 02-027-M9 du 27 mars 2002 publiée au bulletin officiel de la comptabilité publique).

Cela signifie que pour chaque dépense, en principe, l'établissement concerné doit calculer, sur la base d'une comptabilité analytique, **une clef de répartition** parfaitement adaptée à sa situation **qui traduit correctement la proportion d'utilisation de la dépense mixte** pour les besoins du SAIC.

Autrement dit, en cas de création d'un SAIC, un établissement a la **faculté** d'appliquer un **prorata physique aux lieu et place d'un prorata financier**.

Toutefois, à l'instar de ce qui est prévu pour le prorata financier, des régularisations du droit à déduction exercé initialement doivent être effectuées en cas de variation, dans certaines proportions, de la clef de répartition.

Ainsi, **des corrections doivent être apportées si le pourcentage d'utilisation aux opérations regroupées dans le SAIC varie de plus de dix points par rapport à la proportion initiale dans les quatre ou dix-neuf années qui suivent 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 résultant de la variation du prorata physique peut se traduire par une déduction complémentaire (augmentation de plus de dix points de la proportion d'utilisation de la



dépense pour les besoins du SAIC) **ou, au contraire, par un reversement de la TVA déduite** (diminution de plus de dix points de cette proportion).

Concrètement, le calcul du reversement ou de la déduction complémentaire s'effectue de la même manière que ce qui est prévu pour la variation dans le temps du prorata financier (calcul par 1/5èmes ou par 1/20èmes).

Précision : il est admis que, lors de la première année d'application et dans le cadre de la constitution du SAIC, ne feront pas l'objet d'une régularisation de la TVA les immobilisations mixtes déjà utilisées par un établissement dont le pourcentage d'affectation, déterminé en fonction des règles qui viennent d'être décrites, varie de plus de 10 points par rapport au pourcentage de déduction financier calculé dans les conditions de droit commun.

1.5 Régularisations se traduisant par le reversement d'une fraction de la TVA effectivement déduite

Régularisations se traduisant par le reversement d'une fraction de la TVA effectivement déduite

Ces régularisations sont exigibles sur le fondement de l'article 210 de l'annexe II au CGI et s'appliquent, notamment, dans les cas suivants :

- disparition d'un bien meuble (sauf cas de destruction justifiée ou de vol prouvé)¹²⁹ ;
- cessation d'opérations ouvrant droit à déduction¹³⁰ ;
- cession d'un immeuble soumise non à la TVA mais soumise aux droits de mutation¹³¹ ;
- Transfert d'immobilisation entre deux secteurs regroupant des opérations taxées¹³².

Ces régularisations doivent être calculées à partir de la TVA **antérieurement** déduite. Ainsi, la TVA antérieurement déduite est diminuée d'un cinquième (biens meubles), d'un dixième ou d'un vingtième (immeubles) par année civile ou fraction d'année civile de consommation de la valeur du bien au sens de la TVA.

Cela signifie que ces régularisations sont effectuées en tenant compte des déductions complémentaires ou reversements ayant été pratiqués en application des articles 207 bis (variation dans la proportion d'utilisation des dépenses, règle mise en œuvre par les assujettis partiels) et 215 (variation dans le temps du prorata) de l'annexe II au CGI. (cf. exemple ci-dessous).

¹²⁹ Justification de la destruction que celle-ci soit fortuite (sinistre) ou volontaire (mise au rebut, à la ferraille, à la casse). Quant au vol il est prouvé en cas de dépôt d'une plainte pour vol ou pour abus de confiance.

¹³⁰ L'activité économique est poursuivie mais elle ne concourt plus à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction. Ce peut être le cas d'un établissement dont le chiffre d'affaires passe en-dessous de la limite de la franchise en base et qui ne formule pas d'option pour le paiement de la TVA.

¹³¹ La TVA ne s'applique aux opérations portant sur des immeubles ou partie d'immeubles qui sont achevés depuis plus de 5 ans ou qui dans les 5 ans de cet achèvement ont déjà fait l'objet d'une cession à titre onéreux à une personne n'intervenant pas en qualité de marchand de bien (CGI, art. 257.7°2.).

¹³² Le reversement à opérer dans le secteur à partir duquel s'effectue le transfert s'accompagne de l'ouverture d'un droit à déduction dans le secteur bénéficiaire de ce transfert. Les établissements peuvent être concernés, par exemple, lorsqu'une immobilisation est transférée du secteur distinct d'activité regroupant les opérations ouvrant droit à déduction au secteur constitué pour suivre les activités d'édition.



En revanche, en cas de cession¹³³, l'acquéreur bénéficie d'un droit à déduction, au titre d'un bien constituant pour lui une immobilisation, qui se calcule en fonction d'une part de la TVA ayant **initialement** grevé ce bien et d'autre part, des cinquièmes, dixièmes ou vingtièmes "restant à courir" jusqu'au terme de la période de consommation de la valeur du bien telle que définie ci-dessus.

Exemple : Reprenons l'hypothèse de l'exemple présenté ci-dessus au 1.2 « Exemple » :
Considérons que le bien acquis en 2003 est un immeuble faisant l'objet d'une cession à titre onéreux en 2010 et que le pourcentage de déduction initiale de 18 % ne donne pas lieu à des modifications de plus de dix points, hormis au titre de l'année 2005 (30 %).

Il s'ensuit que l'assujetti qui cède l'immeuble doit procéder à la régularisation suivante :

- 352,80 € (déduction initiale) + 11,76 € (déduction complémentaire calculée sur la base du prorata 2005 : $588 - 352,80 \times 1/20$)
= 364,56 € (déduction antérieure) - $(364,56 \times 8/20^{\text{èmes}}$ représentant la valeur consommée = 145,82 €
= 218,74 € (reversement).

Ou

- $364,56 \text{ €} \times 12/20^{\text{èmes}}$ (valeur restant à consommer) = **218,74 €**

L'acquéreur peut, quant à lui, déduire le montant de TVA suivant :

- $1960 \text{ €} \text{ (TVA grevant initialement le bien)} - (1960 \times 8/20^{\text{èmes}}) = \mathbf{1176 \text{ €}}$

Ou

- $1960 \text{ €} \times 12/20^{\text{èmes}} = \mathbf{1176 \text{ €}}$ ¹³⁴

S'il est lui-même redevable partiel, il applique également la règle du prorata.

Ainsi, s'il bénéficie d'un pourcentage de déduction de 60 %, sa déduction est égale à :
 $1176 \text{ €} \times 60 \% = 705,60 \text{ €}$

1.6 Régularisations se traduisant par l'ouverture d'une déduction ou par une déduction complémentaire

Régularisations se traduisant par une déduction complémentaire

Bien évidemment, là encore, la déduction complémentaire ne peut être invoquée que si la valeur du bien concerné n'est pas totalement consommée au sens de la TVA.

Ainsi, des régularisations peuvent être opérées lorsqu' :

- une immobilisation cesse d'être exclue du droit à déduction (modification au regard des textes définissant les exclusions) ou que des opérations sont imposées à la TVA alors qu'elles en étaient

¹³³ Seul un immeuble peut être concerné. En effet, il est rappelé que la cession à titre onéreux d'un bien meuble doit être soumise à la TVA lorsque celui-ci a ouvert droit à déduction totale ou partielle de la TVA afférente à son acquisition et quand bien même ce droit n'est pas exercé en pratique.

Corrélativement, une telle cession n'entraîne pas de régularisation de la déduction antérieure, même lorsque cela se fait sous forme d'une exportation ou d'une livraison intracommunautaire.

¹³⁴ Si l'on ajoute à ce chiffre les montants de la valeur consommée du bien y compris pour la fraction n'ayant pas ouvert droit à déduction, on retrouve le montant initial de la TVA ayant grevé le bien : $1176 \text{ €} + 437,08 \text{ €} + 346,92 \text{ €} (1960 - 1092,70 \times 8/20) = 1960 \text{ €}$.



antérieurement exonérées (changement quant à l'utilisation d'un bien¹³⁵ ; CGI, ann. II, art. 226 et 226 bis) ;

- un bien d'investissement, n'ayant pas initialement fait l'objet d'une déduction totale (application d'un pourcentage de déduction ou exclusion du droit à déduction) notamment en raison de l'application de la règle du prorata ou d'une exclusion, donne lieu à une cession ou un apport en société imposé à la TVA sur le prix total (CGI, ann. II, art. 211). La déduction est égale soit à la **différence** entre le montant de la TVA ayant grevé le bien et le montant de la déduction initiale (cas d'une déduction partielle lors de l'acquisition), soit au **montant** de la taxe ayant grevé le bien, **de laquelle ou duquel doit être diminuée une somme correspondant à chaque année civile, ou fraction d'année civile, de consommation de la valeur de ce bien au sens de la TVA** (laquelle s'apprécie, il est rappelé, par cinquièmes, dixièmes ou vingtièmes).
- Autrement dit, la base de calcul de la déduction complémentaire est constituée par la TVA ayant grevé le bien qui n'a pu être déduite lors de son acquisition. En pratique, la déduction elle-même est égale à autant de cinquièmes, dixièmes ou vingtièmes du montant de la TVA non déduite initialement qu'il reste d'années civiles ou fraction d'années civiles à s'écouler jusqu'à la consommation totale de la valeur du bien au sens de la TVA.

Toutefois, **le montant de la déduction complémentaire ne peut pas excéder le montant de la TVA due à raison de la cession ou de l'apport** (ou en cas d'exportation ou de livraison intracommunautaire, de la TVA qui aurait été exigible), **sauf si le bien en cause est un immeuble d'habitation puisque dans ce cas, la déduction est égale au montant total de la TVA l'ayant grevé.**

Exemple : soit un matériel acquis en février 2002 par un assujetti "redevable partiel" (prorata de 55 %) pour un montant de 10 000 € HT (TVA : 1960 €).

Déduction initiale : $1960 \text{ €} \times 55 \% = 1078 \text{ €}$

En septembre 2003, ce matériel est revendu (8000 €) et la cession est soumise à la TVA (1568 €).

Par suite, l'assujetti bénéficie d'une déduction complémentaire :

Montant de la TVA non déduite lors de l'acquisition du bien : $1960 \text{ €} - 1078 \text{ €} = 882 \text{ €}$

Soit une déduction complémentaire de : $882 \text{ €} - (882 \times 2/5)$ ou $882 \text{ €} \times 3/5 = 529,20 \text{ €}$ (montant inférieur à 1568 €).

Dans l'hypothèse où le bien a été acquis par un assujetti ne réalisant que des opérations ouvrant droit à déduction et qui n'a pu donner lieu à déduction lors de son acquisition (application d'une exclusion par exemple), la déduction complémentaire serait égale à :

$1960 \text{ €} - (1960 \times 2/5)$ ou $1960 \times 3/5 = 1176 \text{ €}$ (montant inférieur à 1568 €).

S'il s'agit d'un assujetti "redevable partiel" (prorata de 55 %) :

$1960 \text{ €} - (1960 \times 2/5)$ ou $1960 \times 3/5 = 1176 \text{ €} \times 55 \% = 646,80 \text{ €}$

¹³⁵ Cela pourrait être le cas éventuellement d'un établissement appliquant le régime de la franchise en base et qui change de régime. Il peut alors calculer ce que l'on appelle un « crédit de départ ». Ce crédit de départ fixe l'étendue des droits à déduction afférents à des biens en tenant compte de l'utilisation dont ceux-ci ont fait l'objet entre leur date d'acquisition et celle à laquelle intervient le changement de situation.



Il est à noter que c'est le montant de la déduction initiale qui est pris en compte ici. Il n'est donc pas tenu compte des régularisations ultérieures, telles que celles résultant des variations du prorata dans le temps.

2. Les régularisations relatives aux biens autres que les immobilisations et les services

En application des dispositions des articles 271. III du CGI et de l'article 221 de l'annexe II à ce code, le montant de la TVA dont la déduction a déjà été opérée doit être reversé :

- lorsque les marchandises ont disparu (sauf cas de destruction justifiée¹³⁶, de vol prouvé¹³⁷ ou de "démarque inconnue¹³⁸") ;
- lorsque les biens et services ayant fait l'objet d'une déduction de la TVA qui les avaient grevés viennent à être utilisés pour une opération n'ouvrant pas droit à déduction et que cette utilisation ne donne pas lieu à l'imposition à la TVA d'une opération assimilée à une livraison ou à une prestation à soi-même.

Par exemple : prélèvements effectués pour les besoins normaux du chef d'entreprise individuelle ;
ou encore en cas de déductions opérées au titre de dépenses préparatoires lorsque les BAIS concernés ont été utilisés, dans les faits, pour les besoins d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction : pour les biens, un reversement intégral de la TVA initialement déduite est alors exigé sur le fondement des articles 271-III du CGI et 221-1 de son annexe II.

Pour les services, le reversement intégral de la TVA déduite est exigible sur le fondement des articles 271-III du CGI et 221-1 de son annexe II¹³⁹.

Il n'existe pas ici, contrairement à ce qui se passe pour les immobilisations, de période de référence dans le cadre de laquelle la régularisation doit être opérée. Autrement dit, la régularisation est exigible indépendamment de la date à laquelle intervient l'événement qui la motive.

¹³⁶ Volontaire : doit trouver sa traduction en comptabilité, ce qui, en règle générale, en constitue la justification (destruction de marchandises volées puis retrouvées mais devenues inutilisables ou invendables).

Accidentelle : incendie, inondation, en cours de transport, etc.

¹³⁷ Plainte déposée auprès du procureur de la République.

¹³⁸ Vols de faible importance dans les magasins.

¹³⁹ Cf. l'instruction publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 D-4-99.



B. Les corrections effectuées sous la forme d'une livraison à soi-même

Outre le dispositif des corrections se traduisant par un reversement ou une déduction complémentaire que nous venons d'étudier, la TVA déduite par un assujetti peut être corrigée par la technique de la livraison à soi-même de biens ou de services.

1. Le recours à la technique de la livraison à soi-même

Sur ce sujet, il convient de se reporter à la fiche spécifique consacrée aux livraisons à soi-même qui figure dans la troisième partie.

2. Les prestations de services à soi-même

Nous avons vu qu'un bien ouvre droit à déduction dès lors que celui-ci est nécessaire à l'exploitation de l'assujetti qui l'a acquis et que son utilisation, le cas échéant, à des fins étrangères à cette exploitation n'est pas supérieure à 90 % de son utilisation totale (CGI, ann. II, art. 230).

Si après son acquisition, le bien est effectivement utilisé à des fins étrangères aux opérations imposables (par exemple : utilisation à des fins privées), **l'assujetti est tenu, en contrepartie de la déduction totale ou partielle** (application d'un pourcentage de déduction) **dont il a bénéficié, d'imposer à la TVA la prestation de services ainsi fournie à titre gratuit** (art. 6.2.a de la sixième directive transcrit à l'article 257-8° 2.a. du CGI)¹⁴⁰.

La base d'imposition de la prestation de services à soi-même (PASM) correspond à la valeur hors taxe des BAIS et des services, nécessaires à la réalisation de la prestation et qui ont ouvert droit à déduction totale ou partielle de la TVA grevant leur coût.

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

Enfin, la TVA due au titre d'une prestation de services à soi-même est exigible lorsque celle-ci est effectuée (CGI, ann. II, art. 175) et cette taxe n'est jamais déductible.

A titre d'exemple, si un ordinateur acquis par une université pour les besoins de ses activités économiques fait l'objet d'utilisations étrangères à ses activités par un personnel de l'établissement (utilisation à des fins strictement personnelles et non professionnelles), une prestation de services à soi-même doit être imposée à la TVA par l'université. Bien entendu, la TVA exigible à ce titre n'est pas déductible.

¹⁴⁰ CJCE, arrêt 8 mars 2001, *Laslo Bakcsi*, aff. C-415/98.



Ce qu'il faut retenir

1. Nonobstant son caractère absolu, le droit à déduction est susceptible de faire l'objet de corrections.
2. La mise en œuvre de ces corrections est différente selon qu'elles concernent des immobilisations ou des BAIS.
3. Ces corrections ou régularisations peuvent se traduire par un reversement de TVA au Trésor public ou, au contraire, par une déduction complémentaire.
4. La technique de la LASM est utilisée, le cas échéant, pour procéder à des régularisations du droit à déduction (cf. fiche sur les livraisons à soi-même en fin de document).
5. Des corrections particulières, fondées sur une variation de la proportion d'utilisation physique des biens concernés, sont prévues en cas de création d'un SAIC.



3^{ème} partie

Fiches des cas particuliers

Fiches des cas particuliers



Sommaire

Fiche 1 : le sort des subventions en matière de TVA..... 150

1. Régime de TVA applicable aux subventions dites d'équipement..... 150
 - 1.1 La définition d'une subvention d'équipement.....150
 - 1.2 Les règles de TVA applicables aux subventions d'équipement.....151
2. Régime de TVA applicable aux subventions ne finançant pas des biens d'équipement..... 153
 - 2.1 La somme reçue constitue-t-elle la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la personne versante ?.....153
 - 2.2 La somme reçue par l'établissement peut-elle être regardée comme une subvention venant compléter le prix d'une opération ?.....155
 - 2.3 En cas de réponse négative aux questions posées, la condition du lien direct n'est pas remplie158

Fiche 2 : la technique de la LASM..... 160

1. Précisions générales 161
 - 1.1 Définition de la LASM.....161
 - 1.2 Références légales.....161
 - 1.3 Objectif de la LASM.....161
 - 1.4 Application pour les Établissements162
 - 1.5 Éléments de compréhension de la LASM.....162
2. Cas d'imposition des livraisons à soi-même de biens 164
 - 2.1 Cas où la technique de la LASM ne s'applique pas.....164
 - 2.2 Cas d'application de la LASM164
3. La notion de livraison à soi-même au regard de l'exigibilité et de la base d'imposition 170
 - 3.1 Règles d'exigibilité.....170
 - 3.2 Précisions au sujet des règles d'assiette171
4. La notion de livraison à soi-même au regard de la régularisation du droit à déduction 172
 - 4.1 L'objectif de la livraison à soi-même pour ce qui concerne le droit à déduction.....172
 - 4.2 Présentation de certains cas d'application.....173

Fiche 3 : le cas spécifique des unités mixtes de recherche 176

1. Les caractéristiques d'une société en participation 177
2. Le régime de TVA applicable 178
 - 2.1 La SEP peut être regardée comme un assujetti178
 - 2.2 Le droit à déduction reconnu à la SEP s'exerce dans les conditions de droit commun.....179
 - 2.3 Le cas de l'apport en jouissance à la SEP de biens d'investissement179
 - 2.4 Les opérations et les mouvements financiers internes180
 - 2.5 Les obligations déclaratives180



Fiche 1 : le sort des subventions en matière de TVA

Une part importante des dépenses auxquelles doit faire face un établissement public d'enseignement supérieur et de recherche est financée au moyen d'aides d'origines diverses.

Ainsi, sur un plan national, il bénéficie, en règle générale, de moyens émanant de collectivités publiques telles que l'Etat (en particulier au titre de la dotation globale de fonctionnement et du contrat quadriennal) et les régions (dans le cadre des contrats de plan Etat/régions).

Des aides d'origine communautaire lui sont également allouées, notamment à raison d'un programme-cadre de recherche et de développement technologique (PCRDT).

L'ensemble de ces aides est regroupé sous le terme générique de **subvention**.

En pratique, ces subventions, d'origine communautaire ou nationale, ont vocation à financer des dépenses de nature différente. Autrement dit, elles assurent, en tout ou partie, le financement de frais de fonctionnement comme celui de biens d'investissement acquis par l'établissement pour les besoins de ses différentes natures d'activités.

Au regard de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les subventions sont soumises à des régimes qui sont sous-tendus par la manière dont elles s'analysent, c'est-à-dire par la qualification qui leur est donnée. En outre, il faut préciser qu'en la matière, une subvention ne constitue pas une opération en tant que telle. Ce n'est ni une livraison de biens, ni une prestation de services.

A cet égard, une ligne de partage peut être tracée selon que la subvention finance un **bien d'équipement** ou **des dépenses de nature différente**.

La présente fiche repose sur cette dichotomie et a pour objet de préciser, au regard de la TVA, le régime particulier des subventions d'équipement (I) ainsi que les différents cas de figure susceptibles de se présenter pour les subventions d'une autre nature (II).

1. Régime de TVA applicable aux subventions dites d'équipement

Le terme de "subvention d'équipement" a une signification très précise en matière de TVA.

En pratique, cette qualification doit donc être réservée exclusivement aux aides financières entrant dans le champ de la définition posée en ce domaine.

Un régime particulier est alors applicable.

1.1 La définition d'une subvention d'équipement

En principe, une aide ne peut être qualifiée de subvention d'équipement que si elle est utilisée pour la réalisation ou l'acquisition d'un ou plusieurs investissement(s) déterminé(s), c'est-à-dire d'un ou de bien(s) clairement identifié(s) dans la décision d'octroi de cette aide.



En d'autres termes, il appartient à la personne accordant l'aide de préciser, dans le document prévoyant son versement, qu'elle est destinée au financement d'investissement(s) et de procéder à une individualisation de cet ou de ces investissement(s)¹⁴¹.

Toutefois, **la Direction de la législation fiscale a admis dans le domaine de l'enseignement supérieur, eu égard à la spécificité des modalités d'attribution des subventions dont celui-ci bénéficie, qu'une aide financière puisse être qualifiée de subvention d'équipement a posteriori, c'est-à-dire après la date de son versement.**

Cette possibilité de qualification a posteriori est sous-tendue par une procédure mise en place par le ministère de l'éducation nationale, de la recherche et de la technologie et commentée dans une circulaire n° 95-1131 du 19 juillet 1995 émanant de ce même ministère.

Pour bénéficier de cette mesure de bienveillance, tout établissement intéressé doit impérativement, au titre de chaque subvention concernée, adresser au ministère de tutelle, aux fins de validation, une liste détaillée des investissements auxquels il a procédé en y mentionnant les références de notification de la subvention.

Tout comme le régime de droit commun, la mesure de bienveillance n'a vocation à s'appliquer qu'aux immobilisations.

Elle ne peut donc, en aucun cas, être mise en œuvre pour des aides permettant le financement de dépenses de remboursement d'emprunts ou de dotations aux amortissements.

1.2 Les règles de TVA applicables aux subventions d'équipement

■ **Le montant d'une subvention d'équipement n'a jamais à être soumis à la TVA** puisque cette aide est allouée par la partie versante indépendamment de toute opération effectuée à son profit. Autrement dit, la notion du lien direct n'est pas satisfaite puisque cette subvention n'est pas la contrepartie d'une livraison de bien ou d'une prestation de services (cf. supra le 1.1 du A du « Champ d'application »).

■ **Le montant d'une subvention d'équipement n'a pas à être pris en compte pour le calcul du pourcentage de déduction général de l'établissement bénéficiaire.**

■ Les immobilisations acquises au moyen de subventions d'équipement ouvrent droit à déduction de la TVA grevant leur coût dans les conditions de droit commun.

Ainsi, en particulier, **le droit à déduction peut être exercé à la stricte condition que le coût de l'immobilisation financé par une subvention soit effectivement répercuté dans le prix d'opérations taxées de l'établissement.**

¹⁴¹ La notion de bien d'équipement recouvre tout bien acquis ou créé par les établissements, non pour être vendus ou transformés, mais pour être utilisés durablement comme instrument de travail ou moyen d'exploitation.



A cet égard, il est à noter que les réintégrations fiscales prévues à l'article 42 septies du code général des impôts en matière d'impôts directs (notamment au regard de l'impôt sur les sociétés) ne permettent pas de considérer que cette condition de répercussion est remplie.

Ces réintégrations correspondent en pratique à l'intégration dans le résultat fiscal de chaque année d'une fraction du montant de la subvention.

En effet, ces réintégrations se traduisent certes par l'inscription des montants correspondants à un compte de produits (compte 777) à concurrence du montant de la dotation aux amortissements (compte 681) des biens financés en totalité ou partiellement par la subvention d'équipement. Mais, aucun montant de TVA n'est collecté à raison de ce compte de produit.

Autrement dit, ouvrir un droit à déduction reviendrait à admettre que la TVA grevant le coût d'un bien puisse être déduite indépendamment d'une affectation de ce bien à des opérations taxées. La récupération de la TVA équivaldrait alors à une consommation finale en franchise de taxe dès lors que le bien concerné se trouverait à la fin de la chaîne d'opérations taxées (son coût ne serait pas intégré à une opération imposable).

Bref, d'impôt la TVA se transformerait en subvention, ce qui, bien sûr, serait contraire au fonctionnement même du système de TVA qui est, rappelons le, un impôt qui frappe la consommation finale de biens ou de services.

De surcroît, l'établissement utilisant l'immobilisation financée par la subvention bénéficierait d'un avantage fiscal (prix de ses opérations déterminé, en faisant abstraction du montant de la dépense d'investissement et diminution corrélative de la base d'imposition à la TVA), ce qui serait en totale contradiction avec l'objectif du système de TVA de garantir la parfaite neutralité sur un plan économique.

Un tel schéma ne peut donc, en aucun cas, être admis.

Pour que la condition de répercussion soit satisfaite, seules deux voies s'offrent aux établissements :

- **soit inclure dans la base d'imposition à la TVA¹⁴² le montant des réintégrations fiscales prévues en matière d'impôts directs ;**
- **soit déterminer le prix des opérations taxées en tenant compte de la dotation aux amortissements de l'immobilisation (la comptabilité de l'établissement doit venir étayer ce calcul).**

NOTA : si 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, l'impossibilité de déduire la TVA ne porte que sur la fraction de taxe correspondant à la quote-part du montant financé par cette subvention.

¹⁴² Le taux de TVA applicable dépend de la nature des opérations taxées qui sont réalisées au sein de l'immeuble.

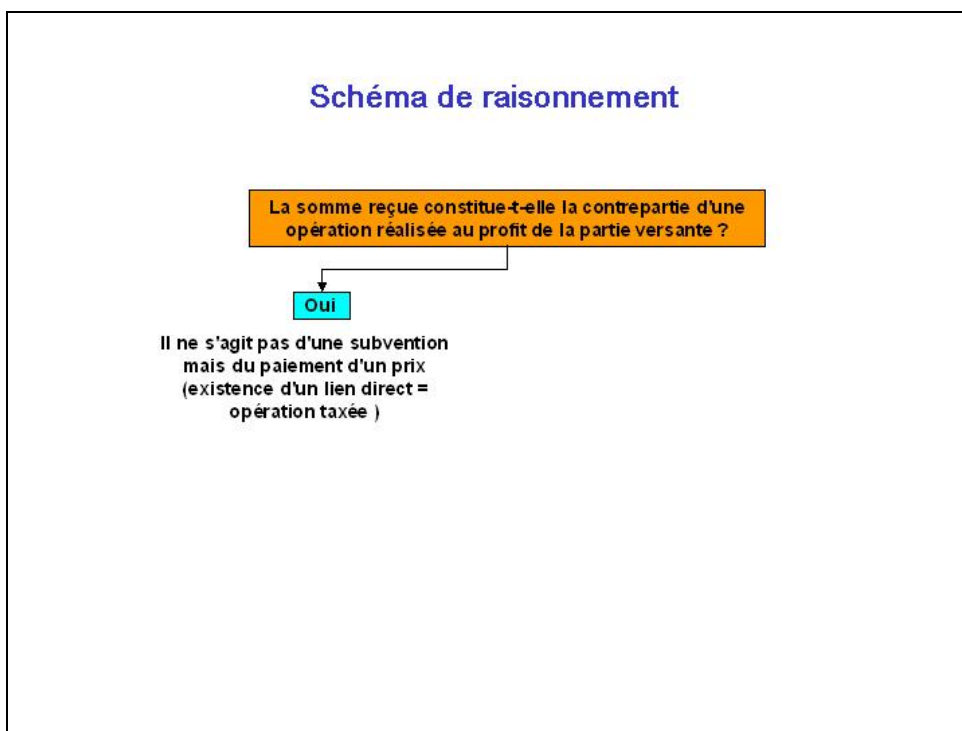


2. Régime de TVA applicable aux subventions ne finançant pas des biens d'équipement

Lorsqu'un établissement reçoit des sommes qualifiées de subventions et que celles-ci ne sont pas utilisées pour le financement de biens d'équipement, les trois points suivants doivent être examinés aux fins de qualifier précisément la nature de cette aide au regard de la TVA. Cela pose le fil conducteur à suivre dans le domaine des subventions.

NOTA : les subventions d'origine communautaire (allouées par le FEDER par exemple) relèvent de toutes des règles exposées dans la présente partie sans qu'il soit besoin de se demander quel type de dépenses elles financent.

2.1 La somme reçue constitue-t-elle la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la personne versante ?



Dans cette situation, la somme reçue par l'établissement ne s'analyse pas, au regard de la TVA, comme une subvention.

En effet, une réponse positive signifie que la condition du lien direct, définie dans la 1^{ère} partie du document de référence, est remplie, c'est-à-dire que le montant en cause constitue, en fait, le paiement de la fourniture individualisée d'un bien ou d'un service au profit de la partie versante. Corrélativement, quand bien même les parties prenantes emploient le terme de subvention dans le contrat qui les lie, ce terme est impropre en matière de TVA.



La somme reçue par l'établissement correspond, en effet, au paiement du prix d'acquisition d'un bien ou d'une prestation de services.

En d'autres termes, toute somme versée à un établissement public d'enseignement supérieur et de recherche ne peut recevoir la qualification de subvention pour ce qui concerne la TVA si cette somme permet à la partie versante d'obtenir, de la part de cet établissement, un avantage identique à celui dont elle pourrait bénéficier auprès de tout fournisseur de biens ou de services.

A titre d'exemple, le Conseil d'Etat a jugé que la somme spécifique versée par une collectivité publique en rémunération de la réalisation par un organisme d'une étude à son profit correspond au prix d'une opération à soumettre à la TVA (CE, 06/07/90, n° 88-224, *Codiac*).

Il s'ensuit que le montant correspondant doit être soumis à la TVA au taux applicable à l'opération concernée, sauf si cette opération bénéficie d'une exonération.

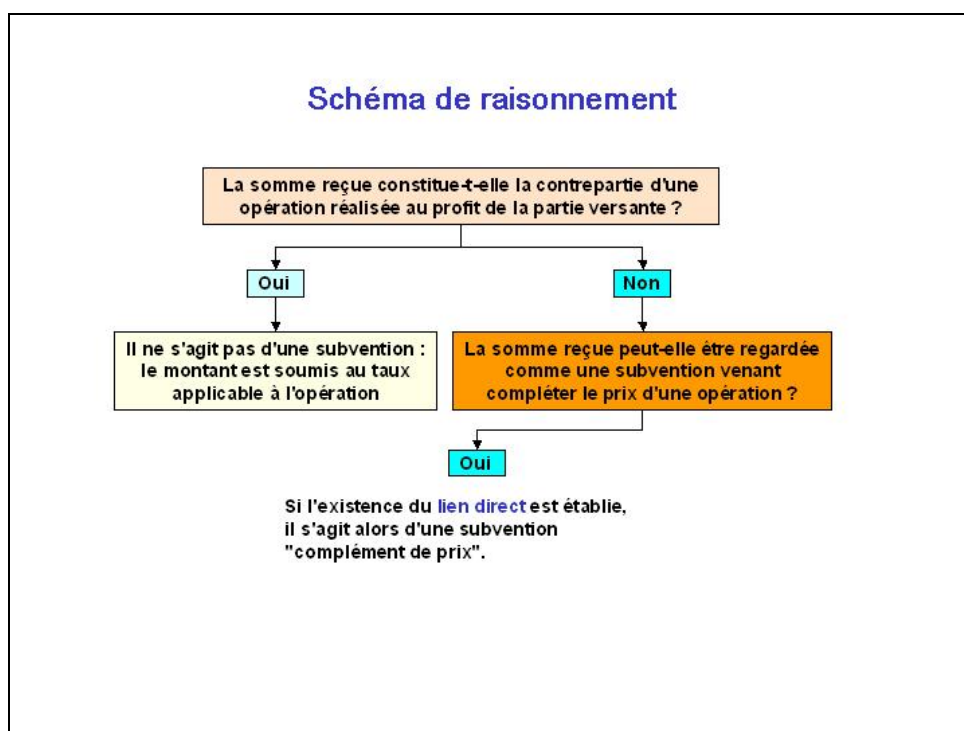
NOTA : les sommes versées par un organisme communautaire qui s'analysent comme le paiement d'un prix d'une prestation de services immatérielle (cf. art. 259 B du code général des impôts) rendue à son profit sont exonérées de TVA sur le fondement d'une décision ministérielle du 29 juillet 1980. Ce cas est présenté plus en détail au 2 du C de la section 2 du chapitre II de la 2^{ème} partie. Il convient de s'y reporter en tant que de besoin.



Lorsque la somme reçue n'est pas la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante

Dans cette situation, il convient de se poser la question suivante.

2.2 La somme reçue par l'établissement peut-elle être regardée comme une subvention venant compléter le prix d'une opération ?



Ce type de subvention est octroyé dans le cadre d'une situation où trois parties sont en cause :

- la personne qui accorde la subvention,
- la personne qui en bénéficie (le "subventionné"),
- l'acheteur du bien ou le preneur du service respectivement livré ou fourni par le "subventionné".

Autrement dit :

- l'opération consistant à livrer un bien ou à fournir un service n'est pas accomplie au profit de la personne qui octroie la subvention mais au bénéfice de la troisième personne (le client réel du subventionné) ;
- la subvention est accordée au fournisseur du bien ou au prestataire du service pour compléter le prix réclamé au client, voire pour s'y substituer totalement.



Les éléments qui s'attachent à ce domaine sont les suivants.

Il faut, encore une fois, se demander si la condition du lien direct est remplie¹⁴³. Pour ce faire, il y a lieu de prendre en considération les éléments suivants que la Cour de justice des communautés européennes et le Conseil d'Etat ont énoncés dans plusieurs décisions.

■ Selon la Cour de justice des communautés européennes, il est nécessaire, aux fins d'établir l'existence d'un lien direct, de vérifier que la subvention allouée permet à la personne qui en bénéficie de réaliser :

- des opérations soumises à la TVA, clairement déterminées (livraison d'un bien ou fourniture de services),
- à un prix inférieur à celui qu'elle devrait exiger en l'absence de subvention (diminution à proportion du montant de la subvention)
- et que ce prix est déterminable, quant à son principe, au plus tard au moment où intervient le fait générateur.

Le lien entre la subvention et le prix doit apparaître de manière non équivoque au terme d'une analyse au cas par cas des circonstances qui sont à l'origine du versement de cette contrepartie.

Ce n'est que si ces éléments peuvent être clairement établis qu'une subvention peut être analysée comme étant directement liées au prix d'une opération.

Le seul fait qu'une subvention puisse avoir une influence sur le prix des biens livrés ou des services fournis par la personne subventionnée ne suffit pas à rendre cette subvention imposable en tant que subvention "complément de prix".

Il en va de même lorsque l'aide est versée globalement en vue de couvrir l'ensemble des coûts de fonctionnement du bénéficiaire. Seul le montant identifiable d'une subvention, c'est-à-dire pouvant être précisément analysé comme la contrepartie d'une opération taxable, peut être, le cas échéant, soumis à la TVA¹⁴⁴.

■ Le Conseil d'Etat, quant à lui, utilisant le pouvoir que lui donnent les décisions de la Cour de justice de fixer les critères de mise en œuvre de sa jurisprudence, a une approche particulièrement restrictive de la notion du lien direct.

En effet, la Haute Assemblée considère qu'une subvention revêt le caractère de complément de prix d'une opération taxée dans le seul cas où il est établi que le bénéficiaire a pris, quant à ce prix, un engagement exprès auprès de la partie versante¹⁴⁵.

Cette manière de raisonner a été précisée pour ce qui concerne les subventions allouées à des personnes en vue d'assurer l'équilibre général de leur budget.

¹⁴³ Ces subventions sont, du reste, dénommées dans la sixième directive (art. 11 A.1.a) et le code général des impôts (art. 266.1.a) « subventions directement liées au prix ».

¹⁴⁴ CJCE, arrêt du 22/11/2001, aff. C-184/00, *Office des produits Wallons ASBL*, points 12, 13 et 14.

¹⁴⁵ CE, arrêts du 08/07/92, *SA Midem Organisation*, du 20/03/96, *SARL informations juives* et du 31/05/00, *Association Strasbourg, musique et congrès*.



Ces subventions qui, en pratique, viennent couvrir un déficit peuvent être regardées comme étant directement liées au prix d'une opération seulement si l'engagement visé ci-dessus existe ou si la partie qui accorde l'aide exige dès le départ une politique de prix incompatible avec l'équilibre financier du bénéficiaire et s'engage, a priori, à pallier le déficit qui en résultera ¹⁴⁶.

■ S'il apparaît que l'aide accordée est une véritable subvention complément de prix, les règles suivantes sont applicables.

Le montant correspondant doit être soumis à la TVA au taux applicable à l'opération dont l'aide complète le prix.

A défaut d'affectation précise de l'aide, il appartient, en principe, au bénéficiaire d'en ventiler le montant en fonction de la répartition par taux des recettes afférentes aux opérations concernées. Cette ventilation s'apprécie en fonction du rapport suivant : chiffre d'affaires propre à chaque taux / chiffre d'affaires total.

En l'état actuel de la réglementation, la TVA collectée sur une subvention "complément de prix" ne peut pas être facturée par son bénéficiaire à la partie versante qui, par suite, ne peut pas déduire le montant de cette TVA.

Dans cette hypothèse, la TVA est supportée à titre définitif par le bénéficiaire, ou par la partie versante lorsque celle-ci abonde le montant de la subvention de la TVA correspondante.

Exception : en l'état actuel de la doctrine fiscale, les subventions allouées à raison d'un contrat de plan Etat/Région, ou d'une convention prise en application de ce contrat, n'ont pas à être imposées à la TVA, quand bien même les modalités de leur octroi autorisent à les regarder comme des subventions "complément de prix".

Il en va de même pour les subventions d'origine communautaire (cf. le 2^{ème} tiret du n° 49 de l'instruction du 8 septembre 1994 publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 3 CA 94, numéro spécial). Qui plus est, dans ce dernier cas, le montant de la subvention est inscrit au numérateur et au dénominateur du rapport déterminant le pourcentage de déduction, ce qui vient gonfler ce pourcentage.

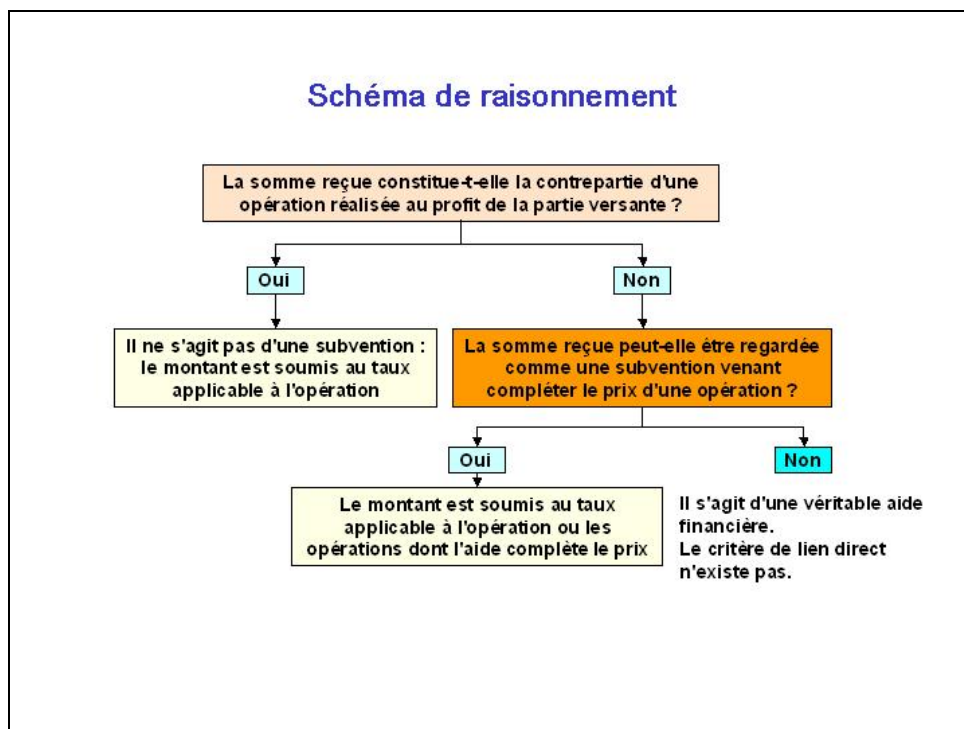
■ Si l'aide vient compléter le prix d'une opération exonérée, son montant ne doit pas, bien évidemment, être imposé à la TVA.

¹⁴⁶ CE, arrêts du 18/09/98, *Sté d'économie mixte de construction de la Roche-sur-Yon (SEMYON)* et du 31/05/00, *Syndicat mixte d'aménagement rural de la Drôme*.



2.3 En cas de réponse négative aux questions posées, la condition du lien direct n'est pas remplie

Dès lors qu'il est répondu par la négative aux questions examinées ci-dessus aux points 2.1 et 2.2, il s'agit d'une subvention dont le montant n'a pas à être soumis à la TVA.



Par suite, le montant de l'aide doit être inscrit par l'établissement bénéficiaire au dénominateur du rapport déterminant son pourcentage général de déduction défini à l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts¹⁴⁷.

En effet, il est considéré que la subvention contribue, au même titre que les recettes perçues auprès des clients, à couvrir l'ensemble des dépenses exposées pour les besoins d'opérations ouvrant droit à déduction (investissements et frais de fonctionnement).

Le bénéficiaire doit alors ajuster le droit à déduction en proportion des recettes effectivement imposées à la TVA que lui procure son activité.

Cet ajustement intervient par une diminution du pourcentage de déduction.

¹⁴⁷ Le Conseil d'État a jugé dans un arrêt du 26 novembre 1999 (syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport de Rodez-Marcillac, n° 180276), en faisant une interprétation littérale des dispositions de l'article 212 de l'annexe II au CGI, qu'un assujetti à la TVA réalisant exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction n'a pas à inscrire le montant d'une subvention non imposable au dénominateur du rapport déterminant le pourcentage de déduction prévu à cet article. La haute Assemblée considère que lesdites dispositions ne peuvent s'appliquer qu'aux redevables partiels. Autrement dit, bien que son montant ne soit pas soumis à la TVA, la subvention ne dégrade pas les droits à déduction d'un assujetti n'ayant pas cette qualité.

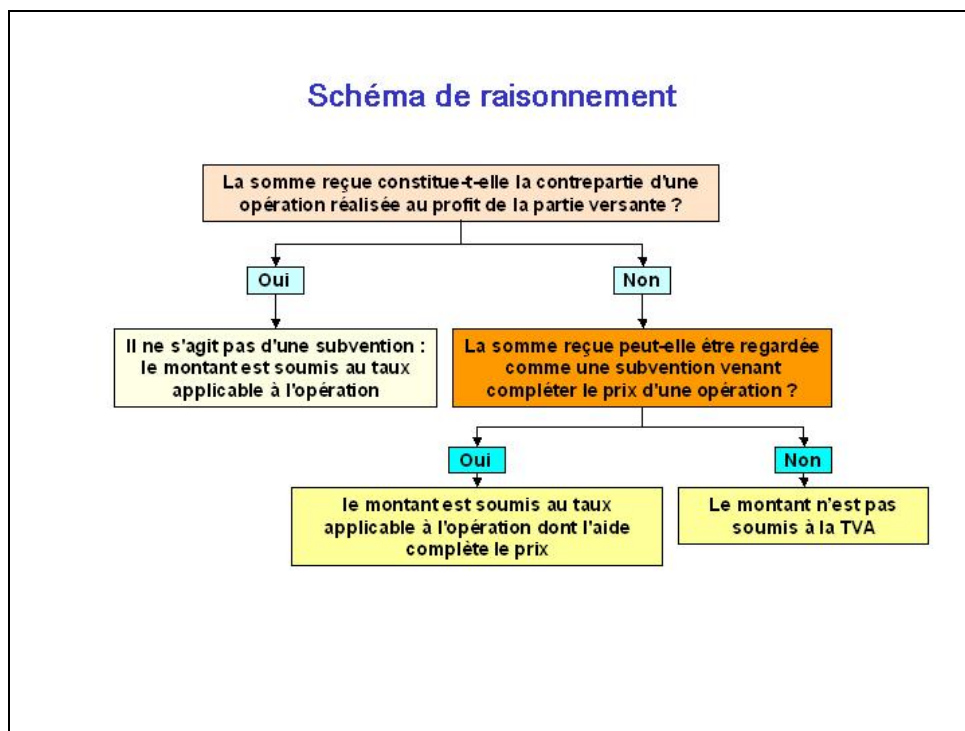


Cette règle est sous-tendue par le respect du principe de neutralité de la TVA en ce qu'elle a pour objet d'éviter que des dépenses puissent ouvrir droit à déduction de la TVA les grevant alors même que leur coût, financé par la subvention, n'est pas répercuté dans le prix d'opérations soumises à cet impôt.

Des exceptions sont, toutefois, prévues par la doctrine fiscale.

Elles s'appliquent aux :

- aides financières octroyées dans le cadre de contrats de plan Etat/Région. Dans ce cas, le montant de ces aides n'a pas à être pris en compte pour le calcul du pourcentage de déduction de l'établissement (cf. instruction du 8 septembre 1994 précitée, n° 148) ;
- aides d'origine communautaire. Il convient de distinguer deux cas de figure en ce domaine :
 - la subvention communautaire présente le caractère de complément de prix (ou subvention directement liée au prix) d'opérations ouvrant droit à déduction. Dans ce cas, son montant doit être inscrit aux deux termes du rapport déterminant le pourcentage de déduction de l'établissement bénéficiaire, ce qui se traduit automatiquement par une augmentation de ce prorata.
 - la subvention communautaire ne revêt pas ce caractère de complément de prix d'opérations ouvrant droit à déduction. Dans cette hypothèse, son montant ne doit pas être inscrit au dénominateur du rapport déterminant le pourcentage de déduction de l'établissement bénéficiaire (cf. instruction du 8 septembre 1994 précitée, n° 49).





Fiche 2 : la technique de la LASM

La Livraison A Soi-Même (LASM) d'un bien est une technique propre à la TVA dont l'objet, ainsi que nous le verrons plus en détail ci-après, est de permettre une application uniforme des règles qui régissent cet impôt, quelle que soit la façon dont un assujetti entre en possession des biens affectés à son exploitation. Elle permet également de tenir compte d'une modification de l'utilisation d'un bien professionnel et d'en tirer les conséquences au regard du droit à déduction.

Les établissements d'enseignement supérieur et de recherche sont concernés par cette technique au titre de certaines de leurs opérations.

Il est apparu néanmoins que les règles à mettre en œuvre en ce domaine sont souvent méconnues en pratique par les établissements.

La présente fiche vise à remédier à cette situation en permettant aux personnes intéressées des établissements de comprendre les mécanismes de la LASM et ainsi de faire face à leurs obligations en la matière.



1. Précisions générales

1.1 Définition de la LASM

La livraison à soi-même est l'opération permettant à une personne d'obtenir un bien ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant et ce, qu'il soit fait appel ou non à des tiers pour tout ou partie de la réalisation de ce bien ou de cette prestation.

Par exemple, une personne se livre à elle-même un immeuble bâti lorsque, possédant un terrain, elle y fait élever une construction à l'aide de matériaux qui deviennent sa propriété au fur et à mesure des travaux et ce, quelle que soit l'importance de participation de tiers (architectes, entrepreneurs). Une université peut se retrouver dans une telle situation lorsqu'elle fait procéder à l'édification d'un bâtiment comprenant des locaux destinés à abriter un ou plusieurs laboratoires au sein desquels il est projeté de réaliser, même partiellement, des opérations de nature commerciale (recherche ou autres)¹⁴⁸.

1.2 Références légales

La notion de livraison à soi-même (LASM) est présente dans plusieurs dispositions de l'article 257 du CGI. Seules deux d'entre elles, le 7° et le 8° dudit article, seront analysées (transposition des articles 5§6 et 7 et 6§2 de la sixième directive).

Le 7° de cet article, consacré aux opérations de construction, prévoit l'imposition, dans le cadre de la "TVA immobilière", de certaines livraisons à soi-même d'immeubles tandis que le 8° fixe, quant à lui, les cas d'imposition, dans le cadre de la TVA de droit commun, de certaines livraisons à soi-même de biens ou de services.

Préalablement à l'étude de ces dispositions, il convient d'apporter un certain nombre de précisions d'ordre général pour comprendre ce qu'est une LASM, particularité de la TVA.

1.3 Objectif de la LASM

Les LASM ont pour but de placer **l'ensemble des entreprises dans des conditions normales de concurrence et de respecter le principe de neutralité fiscale** qui s'attache à la TVA en mettant sur un plan d'égalité l'ensemble des redevables.

En particulier, le système vise à assurer une égalité de traitement (faire supporter une même charge de TVA) entre l'assujetti qui fait fabriquer un bien et l'assujetti qui acquiert le même type de bien ou encore entre un assujetti qui prélève un bien de son entreprise et un consommateur ordinaire qui achète un bien de même nature.

L'imposition à la TVA des LASM est exigée pour les personnes qui exercent une activité donnant lieu, en tout ou partie, à la réalisation d'opérations taxées.

¹⁴⁸ Il est rappelé que la propriété juridique est inopérante en matière de TVA. Par suite, un établissement public d'enseignement supérieur et de recherche faisant édifier un bâtiment est tenu de procéder à la LASM de ce bien indépendamment du fait qu'il en soit ou non le propriétaire.



Par voie de conséquence, ne sont pas imposables les livraisons à soi-même effectuées exclusivement dans le cadre d'une activité qui n'est pas imposée à la TVA et qui constitue un secteur distinct des autres activités d'un assujetti, au sens des dispositions de l'article 213 de l'annexe II au CGI.

Une université doit donc **obligatoirement** imposer à la TVA l'opération constituant une LASM d'un bien affecté à ses opérations taxées soit en totalité (affectation exclusive au secteur distinct d'activité regroupant les opérations taxées), soit partiellement (bien mixte c'est-à-dire utilisé concurremment pour les besoins du secteur d'activité taxé et pour ceux du secteur dans lequel figurent les opérations exonérées).

1.4 Application pour les Établissements

L'imposition à la TVA d'une LASM vise principalement deux catégories d'opérations :

- d'une part la LASM concerne les établissements qui **fabriquent des biens d'équipement**. Tel peut être le cas de la construction d'un immeuble par une université. Ces aspects sont exposés au point 1.5 puis aux paragraphes 2 et 3 suivants.
- D'autre part, la technique de la LASM est utilisée pour **régulariser le droit à déduction** notamment par exemple en cas de changement d'affectation d'un bien d'une activité taxée à une activité exonérée ou réciproquement. Ces aspects sont abordés au paragraphe 4.

De toute évidence, les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche sont donc directement concernés par les dispositions applicables en matière de LASM.

1.5 Éléments de compréhension de la LASM

Pour appréhender au mieux la LASM et illustrer les règles qui vont être exposées, il paraît utile de raisonner à partir d'un exemple, que celui-ci reflète d'ailleurs, peu ou prou, la réalité.

Considérons ainsi qu'une université décide de procéder à un investissement dans un matériel scientifique destiné à être utilisé par l'un de ses laboratoires, afin d'exploiter commercialement un brevet que ce dernier a mis au point.

De deux choses l'une :

- ou bien l'université acquiert l'équipement en question auprès d'une entreprise spécialisée,
- ou bien disposant des moyens et compétences nécessaires (matériel et personnel), elle prend la décision de fabriquer elle-même le bien.

Examinons ces deux cas de figure.

L'université acquiert le bien d'équipement

Dans ce cas, le fournisseur délivre à l'université une facture sur laquelle sont notamment mentionnés le montant hors taxe, le montant de la TVA correspondante, son taux.

Un droit à déduction peut être exercé, dans les conditions de droit commun, au vu de cette facture.



L'université fabrique le bien d'équipement

Ici, l'université fait appel à son personnel et utilise divers biens (machines-outils, appareillage scientifique, ordinateurs par exemple) qu'elle possède déjà ou qu'elle acquiert spécialement pour fabriquer le matériel scientifique.

Cette manière de procéder s'oppose, contrairement au cas précédent, à la détermination, au regard de la TVA, du prix de revient hors taxe du bien fabriqué. En effet, les divers éléments qui constituent la valeur de ce bien (personnel, matériel utilisé, consommations diverses) ne sont pas facturés à l'université.

La technique de la LASM permet de remédier à cet inconvénient.

En effet, l'université est considérée, par une sorte de fiction fiscale, à la fois comme le "*fournisseur*" et "*l'acquéreur*" du bien.

- En tant que "*fournisseur*", elle est redevable de la TVA exigible sur le prix de revient du bien. Nous verrons, dans le cadre de l'étude de la base d'imposition, quels sont les éléments constitutifs de ce prix de revient.
- En tant qu'"*acquéreur*", elle peut déduire, dans les conditions de droit commun, le montant calculé sur le prix de revient.

Ainsi, **quelle que soit la voie utilisée pour être en possession du matériel scientifique (achat ou fabrication), l'université se trouve placée dans une situation identique au regard de la TVA.**

On constate également que **ce procédé évite les distorsions de concurrence en plaçant sur un plan d'égalité l'ensemble des redevables**, indépendamment des moyens auxquels ils ont recours pour disposer d'un bien affecté à leur exploitation.

En cela, **le principe de neutralité fiscale qui caractérise cet impôt est respecté**. Qui plus est, la LASM en donnant la possibilité de déterminer uniformément la TVA collectée (calcul sur le prix de revient du bien concerné) permet corrélativement d'apprécier, toujours uniformément, la manière dont cette taxe peut être déduite, là encore, quelle que soit la méthode utilisée pour posséder le bien. Cela est important, en particulier lorsque ce droit fait l'objet d'une limitation à la suite, par exemple, de l'application d'un pourcentage de déduction inférieur à 100.

Après ces explications liminaires, il convient d'examiner maintenant les cas d'imposition prévus par la loi et pouvant intéresser les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.



2. Cas d'imposition des livraisons à soi-même de biens

Avant d'examiner les situations donnant lieu à l'imposition à la TVA d'une LASM, il y a lieu de s'arrêter sur les cas où la technique de la LASM ne trouve pas à s'appliquer.

2.1 Cas où la technique de la LASM ne s'applique pas

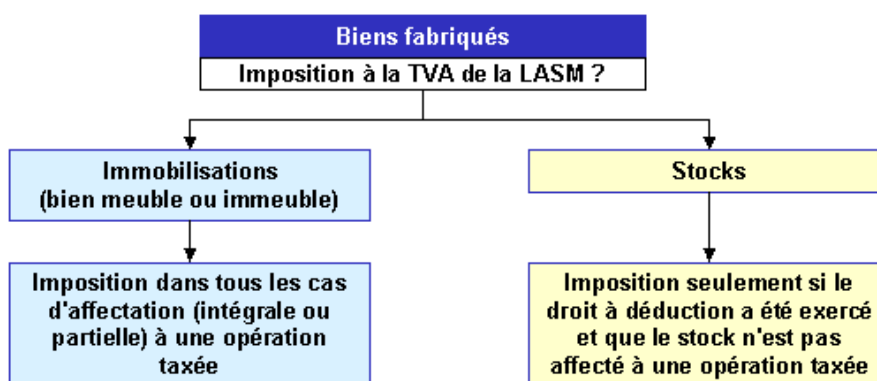
La technique de la LASM ne s'applique pas **au titre d'opérations pour lesquelles il existe une disposition particulière fixant les règles qui leur sont applicables.**

- Ainsi, **les ventes de biens mobiliers d'investissement usagés** sont obligatoirement soumises à la TVA si ces biens ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur achat, acquisition intracommunautaire, importation ou livraison à soi-même (CGI, art. 261. 3. 1° a). De telles ventes ne donnent donc pas lieu au calcul d'une LASM.
- Il n'y a pas non plus d'imposition de LASM en cas de **cessions d'immeubles non soumises à la TVA** dès lors que sont exigibles les régularisations prévues à l'article 210 de l'annexe II au CGI (reversement d'une fraction de la taxe déduite antérieurement).
- La LASM n'est pas non plus exigible lors d'un transfert de biens entre secteurs d'activités distincts taxés¹⁴⁹. En effet, une régularisation sur le fondement de ce dernier article est également exigible (cf. supra le point 1.5 du A de la partie intitulée « Les corrections de la déduction antérieure »).
- Aucune LASM n'est exigée non plus en cas de cessation d'opérations ouvrant droit à déduction¹⁵⁰ dès lors que dans ce cas également une régularisation de cette nature est exigible.

2.2 Cas d'application de la LASM

Les biens mis en service après leur fabrication

La LASM s'applique **aux biens fabriqués** (immobilisations ou stocks) par les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche eux-mêmes, afin d'éviter des distorsions de concurrence ainsi que nous l'avons vu.



¹⁴⁹ Par exemple, transfert d'un bien du secteur regroupant les opérations de valorisation de la recherche vers le secteur constitué au titre d'une activité d'édition.

¹⁵⁰ Par exemple, lorsque le chiffre d'affaires passe en dessous de la limite de la franchise en base et qu'il n'est pas formulé d'option pour le paiement de la TVA.



Toutefois une distinction doit être opérée :

- la taxation de la LASM est toujours exigée pour les immobilisations neuves ou en cours d'utilisation affectées à une activité taxable quel que soit le pourcentage de déduction appliqué. Ainsi, même si le droit à déduction est égal à 100 %, la LASM doit être imposée à la TVA étant précisé que dans ce cas l'opération est qualifiée de "**blanche**" puisque la taxe collectée et la taxe déductible sont d'un égal montant. En effet, une immobilisation est toujours susceptible de donner lieu à régularisation de la TVA grevant son coût en application des articles 210 à 215 de l'annexe II au CGI (cf. supra le 1 du A de « Les corrections de la déduction antérieure »).
- la taxation de la LASM n'est exigible pour les stocks que si le droit à déduction de la TVA y afférent fait l'objet d'une exclusion ou d'une limitation ou encore lorsque l'établissement bénéficie d'une franchise en base. A titre d'illustration, tel serait le cas d'une université qui produirait des substances chimiques (molécules par exemple suivies en stock) à des fins commerciales et qui en remettrait à titre gratuit une partie à une UMR.

Il faut aussi préciser que les *travaux immobiliers* relevant d'une LASM auxquels fait procéder un EPSCP doivent donner lieu à l'imposition à la TVA selon les modalités suivantes.

- Si les travaux concourent à la production d'un immeuble neuf¹⁵¹ au sens de la TVA, une LASM doit, à la date de son achèvement, être imposée à la TVA en application de l'article 257.7°.1.c du CGI dans la mesure où cet immeuble n'est pas affecté à l'habitation pour les trois quarts au moins de sa superficie et qu'il est destiné à être utilisé pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA (application de la LASM dans le domaine de la TVA immobilière). Cela a des impacts en matière de droits à déduction.

A cet égard, deux périodes sont à distinguer :

Période correspondant à la phase d'exécution des travaux de construction :

La TVA facturée par les divers fournisseurs, auxquels l'assujetti faisant édifier l'immeuble a recours, est déductible intégralement. En effet, l'ensemble des dépenses exposées durant la phase de construction concourent à la réalisation d'une opération taxable : **l'imposition à la TVA de la LASM.**

Période postérieure à l'imposition à la TVA de la LASM :

La TVA exigible au titre de la LASM est déductible dans les conditions de droit commun. Ainsi, le montant de cette taxe peut être déduit intégralement si l'immeuble est affecté exclusivement à la réalisation d'opérations taxées.

¹⁵¹ Il est à noter qu'un immeuble rénové peut être considéré comme un immeuble neuf en raison de l'importance des travaux à effectuer. En pratique, tel est le cas si les travaux aboutissent à la reconstruction quasi totale des structures intérieures d'un immeuble.

Il ressort des jurisprudences du conseil d'État et de la Cour de cassation qu'il y a création d'immeuble lorsque les travaux effectués ont pour effet :

- d'apporter une modification importante au gros œuvre de l'immeuble existant ;
- d'y réaliser des aménagements internes qui, par leur importance, équivalent à une véritable reconstruction ;
- d'accroître son volume ou sa surface.

L'application de ces critères dépend essentiellement des circonstances de fait propres à chaque opération (Documentation administrative, série 8 A 1121, n° 48).



Dans l'hypothèse où l'immeuble est affecté concurremment à des opérations n'ouvrant pas droit et à des opérations ouvrant droit à déduction, la TVA est déductible à raison du pourcentage de déduction de l'assujetti qui a fait édifier l'immeuble.

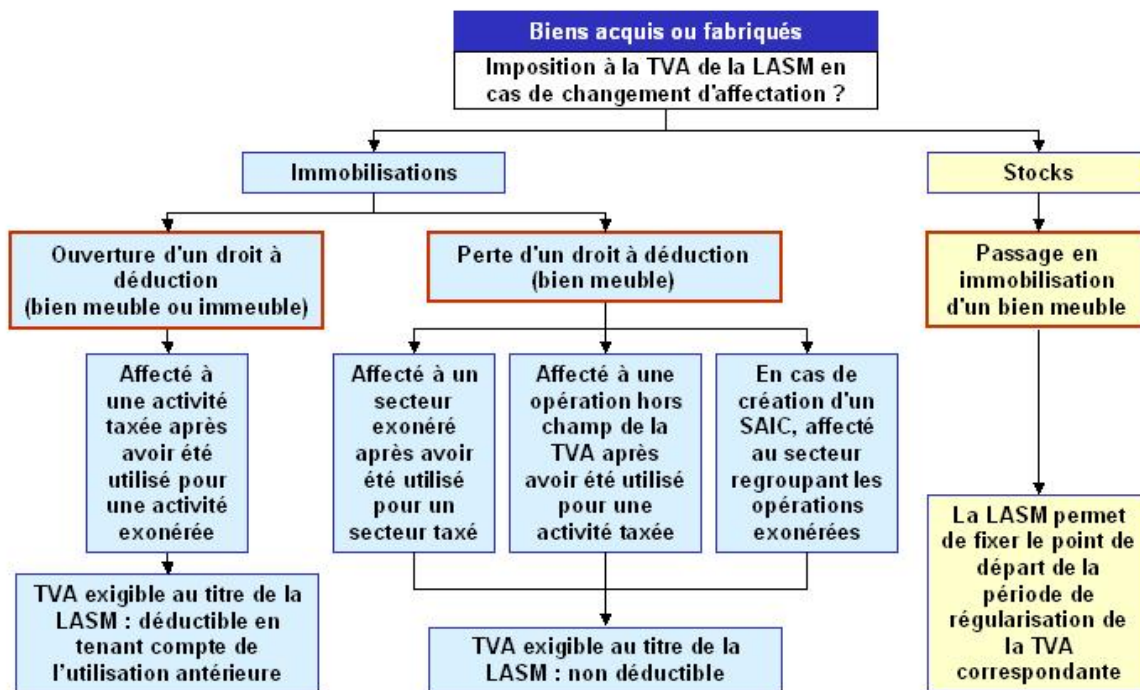
NOTA : si lors de sa construction, l'immeuble est destiné à être utilisé exclusivement pour les besoins d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction (exonérées), aucune LASM de cet immeuble n'est exigible à la date de son achèvement (cf. ci-dessus, point 1.3). **Bien entendu, la TVA grevant les travaux de construction n'est pas déductible.**

- Si les travaux visent à améliorer un immeuble (installation d'un ascenseur par exemple) ou à lui apporter quelques transformations, aménagements (pose de nouveaux revêtements, modification des installations électriques), une LASM est également exigible mais sur le fondement de l'article 257.8° du CGI cette fois-ci.

La déductibilité de la TVA due à raison de la LASM s'apprécie dans les conditions de droit commun.

Les biens acquis et fabriqués faisant l'objet d'un changement d'affectation

La LASM s'applique également aux biens (immobilisations ou stocks le cas échéant) lorsque ceux-ci font l'objet d'un changement d'affectation au cours de leur utilisation. Cette situation concerne tant les biens fabriqués que ceux qui ont été acquis.





Deux cas de figure sont à distinguer.

■ Les biens immobilisés¹⁵² ne sont pas affectés au départ à une activité taxable (activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction) et reçoivent ensuite une telle affectation (immobilisation en cours d'utilisation).

Dans ce cas, la LASM, imposée en application de l'article 257.8° 1.b du CGI¹⁵³, permet de déterminer un montant de TVA déductible selon les modalités de calcul d'un "crédit de départ" de TVA déductible (documentation administrative, série 3 D 183, n° 8). Ce crédit permet de fixer l'étendue des droits à déduction afférents à ces biens en tenant compte de l'utilisation dont ceux-ci ont fait l'objet entre leur date d'acquisition et celle à laquelle intervient le changement d'affectation.

Concrètement, cette utilisation, qui correspond à une période de consommation de la valeur économique d'un bien¹⁵⁴, donne lieu à un abattement¹⁵⁵ à pratiquer sur le montant de TVA exigible au titre de la LASM.

Autrement dit, l'ouverture d'un droit à déduction s'attache à la LASM, laquelle n'est exigible que si le délai prévu à l'article 210 de l'annexe II au CGI pour les régularisations n'est pas expiré (cf. le point 1.3 du A de « Les corrections de la déduction antérieure »). Bref, les modalités de calcul du montant de TVA déductible sont identiques à celles mises en œuvre pour lesdites régularisations (cf. ci-après le point 3.2).

Cela étant, la LASM a pour objectif de fixer le point de départ de la période au cours de laquelle le droit à déduction calculé au titre de la LASM peut être régularisé conformément aux articles 210 et 215 de l'annexe II au CGI.

Exemple :

Le 15 septembre 2003, une université acquiert, pour le prix de 500 000 € HT (98 000 € de TVA) un local qu'elle affecte à l'activité d'enseignement de chimie.

Le 1^{er} septembre 2005, l'université décide d'affecter cet immeuble à un laboratoire pour les besoins de la réalisation d'opérations soumises à la TVA (réalisation d'analyses et de tests).

L'université procède à l'imposition de la LASM et détermine le montant de TVA qu'elle peut déduire de la manière suivante :

- imposition de la LASM sur le prix de revient du local :
500 000 € HT x 19,6 % = 98 000 € soit le montant total de TVA grevant ce bien.

¹⁵² Pour ce qui concerne les stocks, la TVA y afférente peut être déduite sans qu'il soit nécessaire de recourir à la technique de la LASM. Il appartient toutefois à l'assujéti d'établir un inventaire de ses stocks à la date à laquelle intervient le changement d'affectation.

¹⁵³ En contrepartie de l'imposition à la TVA de la LASM, la taxe ayant grevé initialement le bien est préalablement déduite.

¹⁵⁴ Pour un bien meuble, la valeur économique, **indépendante de la durée d'amortissement**, représente, en matière de TVA, une période de cinq années dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué.

Cette valeur économique est égale à dix ou vingt ans pour les immeubles selon que la date de leur acquisition, de leur livraison ou de leur apport est antérieure ou postérieure au 1^{er} janvier 1996.

¹⁵⁵ Cet abattement est :

- d'un dixième ou d'un vingtième¹ par année ou fraction d'année écoulée depuis la date à laquelle la taxe afférente au bien est devenue exigible, s'il s'agit d'un immeuble ;
- d'un cinquième par année ou fraction d'année écoulée depuis la date à laquelle la taxe afférente au bien est devenue exigible, s'il s'agit d'un bien autre qu'un immeuble.



- déduction de la TVA due au titre de la LASM :

abattement par vingtième : $98\ 000 - (98\ 000 \times 3/20\text{èmes}) = 83\ 300\ \text{€}$

L'abattement se calcule par vingtième car la durée de vie d'un bien immeuble est fixée à 20 ans en matière de TVA pour les immeubles livrés à compter du 1^{er} janvier 1996.

Une durée de 3 ans (soit la consommation partielle de la valeur économique du bien) est prise en compte puisque le bien acquis en 2003 change d'affectation en 2005. On additionne dans ce cas le nombre d'années civiles entières (cas pour 2004) et/ou fraction d'années civiles (cas pour 2003 et 2005).

83 300 € correspond au montant de la TVA déductible au titre du bien concerné.

Par ailleurs, la technique de la LASM permet ici de fixer le point de départ de la période durant laquelle cette taxe peut, le cas échéant, être régularisée sur le fondement des articles 210 et 215 de l'annexe II au CGI (cf. supra le 1 du A de « Les corrections de la déduction antérieure »).

■ Les biens (immobilisations ou stocks) sont acquis au contraire pour les besoins d'une activité taxable et affectés par la suite à un secteur d'activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction (cf. infra 4.2.1).

Ici, une correction du droit à déduction s'attache à la LASM.

NOTA : L'absence d'imposition à la TVA d'une LASM donnant lieu à l'exercice d'un droit à déduction et dont l'exigibilité est intervenue entraîne une amende.

Cette amende est égale à 5 % du rappel pour lequel le redevable bénéficie d'un droit à déduction (CGI, art. 1788 septies).



Ce qu'il faut retenir

1. La LASM est une opération permettant à un établissement public d'enseignement supérieur et de recherche d'obtenir un bien à partir d'éléments ou de moyens lui appartenant, qu'il soit fait appel ou non à des tiers pour ce faire.
2. Cette opération est destinée à respecter le principe de neutralité fiscale inhérent à la TVA et à placer les redevables dans des conditions normales de concurrence.
3. La LASM s'efface devant une disposition prévoyant l'application d'une règle particulière.
4. La LASM est susceptible de s'appliquer aux biens (immobilisations et stocks) fabriqués et acquis par les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.
5. L'absence d'imposition à la TVA d'une LASM se traduisant par l'ouverture d'un droit à déduction de tout ou partie de cette taxe donne lieu à une amende.

Lorsqu'elle est taxable, une LASM obéit à des règles spécifiques en matière d'exigibilité et d'assiette qu'il convient maintenant d'examiner.



3. La notion de livraison à soi-même au regard de l'exigibilité et de la base d'imposition

3.1 Règles d'exigibilité

Les LASM portant sur des immeubles neufs

Pour les LASM entrant dans le champ d'application du 7° de l'article 257 du CGI, **le fait générateur et la date d'exigibilité sont fixées au moment de la livraison de l'immeuble** qui doit intervenir, au plus tard, lors du dépôt à la mairie de la déclaration prévue par la réglementation relative au permis de construire (CGI, art. 269.1.b et 2.a).

La livraison intervient lors de l'achèvement des immeubles ou fractions d'immeubles et, au plus tard, à la date de délivrance du récépissé de la déclaration prévue aux articles *R 460 à *R460-4 du code de l'urbanisme (CGI, ann. II, art. 243).

Un immeuble est considéré comme achevé lorsque les conditions d'habitabilité ou d'utilisation sont réunies ou, en cas d'occupation même partielle des locaux, quel que soit le titre juridique de cette occupation (CGI, ann. II, art. 258).

En pratique, une déclaration spéciale imprimé n° 941 doit être déposée en double exemplaire, dans le mois de la livraison, à la recette des impôts du lieu de situation des immeubles ou, le cas échéant, du lieu où l'intéressé souscrit ses déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires (CGI, ann. II, art. 244).

Faute de pouvoir établir cette déclaration dans le délai imparti (factures non encore délivrées par les fournisseurs), le redevable doit souscrire une déclaration provisoire (imprimé n° 940) dans ce même délai (un mois à compter de la livraison).

Le paiement intégral de la TVA calculée au titre de la LASM doit, en cas d'impossibilité de disposer de tous les éléments nécessaires à la détermination de la base d'imposition, intervenir dans les douze mois qui suivent l'achèvement des immeubles (CGI, art. 1692). Une prolongation de ce délai est, toutefois, possible dans les conditions prévues à l'article 245 de l'annexe II au CGI (demande motivée auprès du directeur des services fiscaux du département où se situe l'immeuble).

La déclaration définitive (imprimé n° 941) doit être déposée dans ce délai accompagnée du relevé des taxes déductibles (imprimé n° 943 ; cf. infra). L'assujetti doit en outre, mentionner la LASM sur la déclaration de chiffre d'affaires (CA3) afférente au mois durant lequel l'imprimé 941 est déposé.

Les LASM portant sur des immeubles en cours d'utilisation, des aménagements ou améliorations d'immeubles

Pour les LASM entrant dans le champ d'application du 8° de l'article 257 du CGI, **la TVA due est exigible à la date de la première utilisation du bien concerné** (CGI, ann. II, art. 175).



3.2 Précisions au sujet des règles d'assiette

En matière d'assiette une distinction similaire à celle effectuée en matière d'exigibilité et concernant la nature des travaux doit être opérée.

Les LASM portant sur des immeubles neufs

Pour ce qui concerne les LASM relevant du 7° de l'article 257, la TVA est assise sur **le prix de revient** total des immeubles, y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport (CGI, art. 266.2.a).

Par coût du terrain, il faut entendre toutes les sommes versées à un titre quelconque par le redevable pour entrer en possession de celui-ci.

Les frais de toute nature qui sont engagés, le cas échéant, pour l'aménagement du terrain font également partie des éléments constitutifs de son coût.

Lorsque le redevable ne se livre qu'une partie de l'immeuble édifié, une fraction seulement du coût du terrain est retenue pour le calcul de l'assiette de la TVA. Cette fraction est obtenue en faisant application du rapport existant entre la superficie des locaux soumis à déclaration et la superficie de l'ensemble de l'immeuble, abstraction faite des parties communes.

Outre le coût du terrain, les éléments du prix de revient sont :

- le coût des études, plan, etc. ;
- le prix d'achat des matériaux ;
- les mémoires des divers entrepreneurs ayant exécuté les travaux de construction ;
- les honoraires des architectes, géomètres, métreurs, etc. ;
- les frais financiers engagés pour la construction, étant précisé que pour ce qui concerne les intérêts afférents aux prêts contractés pour la réalisation de la construction, ne sont retenus que ceux échus avant la date d'achèvement de l'immeuble ;
- les frais facturés par les divers intermédiaires et tous les frais généraux engagés pour la construction.

La liquidation de la TVA exigible au titre d'une LASM d'immeuble nécessite la détermination préalable de la base d'imposition (prix de revient de l'immeuble ; cf. ci-dessus). Cette opération est effectuée sur l'imprimé n° 943.

Les LASM portant sur des immeubles en cours d'utilisation, des aménagements ou améliorations d'immeubles

Pour les LASM portant sur des biens visés à l'article 257-8° et concernant la situation donnant lieu à la perte d'un droit à déduction (cf. le schéma supra), la base d'imposition est constituée par **le prix d'achat de ces biens ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient**, déterminés dans le lieu de situation de l'immeuble et au moment où la TVA devient exigible (CGI, art. 266.1.c ; transcription de l'article 11 A.1. sous b de la sixième directive).

Autrement dit, la valeur du bien (montant des travaux réalisés) à soumettre à l'imposition s'apprécie le jour de l'événement qui justifie l'imposition à la TVA de la LASM. En pratique, elle correspond à la valeur vénale du bien concerné.

Il ne doit pas être fait référence, en principe, à la valeur nette comptable.



Dans le cas de l'ouverture d'un droit à déduction (cf. le schéma supra), la base d'imposition de la LASM est constituée par le coût initial (prix d'achat ou prix de revient) du bien¹⁵⁶.

La TVA exigible au titre de la LASM est déductible en tenant compte de l'utilisation dont le bien a fait l'objet entre sa date d'acquisition (ou de fabrication) et celle à laquelle intervient le changement d'affectation.

Dès lors, la LASM n'intervient que si la valeur du bien au sens de la TVA n'est pas totalement consommée.

Le recours à la technique de la LASM ne vise pas seulement à appliquer des règles de TVA uniformes au regard du calcul de la TVA collectée et de la TVA déduite initialement. En effet, elle peut être utilisée également pour effectuer une régularisation de la TVA antérieurement déduite.

4. La notion de livraison à soi-même au regard de la régularisation du droit à déduction

Outre le dispositif des corrections se traduisant par un reversement, l'ouverture d'une déduction ou une déduction complémentaire (cf. supra), la TVA déduite par un assujetti peut être corrigée par la technique de la livraison à soi-même de biens ou de services.

4.1 L'objectif de la livraison à soi-même pour ce qui concerne le droit à déduction

En matière de TVA, les régularisations s'inscrivent dans l'objectif général de neutralité fiscale inhérent à cet impôt.

Les LASM participent à cet objectif en plaçant les assujettis dans des conditions normales de concurrence quelle que soit la manière dont ils peuvent disposer d'un bien pour les besoins de leur exploitation.

Pour ce qui concerne le respect du principe de neutralité, un second volet s'attache aux LASM. Dans ce cadre, les LASM peuvent également permettre de **procéder à des corrections de la déduction de TVA** opérée par un assujetti (reversement de la TVA antérieurement déduite).

En effet, la technique de la LASM vise dans certains cas à **éviter qu'un assujetti ne bénéficie d'un avantage économique injustifié en se servant pour un usage étranger à la réalisation d'opérations soumises à la TVA de biens et de services pour lesquels un droit à déduction a effectivement été exercé.**

Autrement dit, cette technique conduit à mettre un assujetti placé dans cette situation dans la position d'un consommateur final redevable réel de la TVA¹⁵⁷.

¹⁵⁶ Pour les immeubles concernés, le coût du terrain n'est pas pris en compte (Doc. adm, série 3 A 1221, n° 29).

¹⁵⁷ Cf. notamment les arrêts du 06/05/92 (aff. C-20/91), *deJong*, du 26/09/96 (aff. C-230/94), *Enkler* et du 08/03/01 (aff. C-415/98), *Lazlo Bakcsi*.



C'est pourquoi, certaines opérations sont assimilées à des livraisons de biens ou à des prestations de services effectuées à titre onéreux.

4.2 Présentation de certains cas d'application

Les divers cas d'imposition à la TVA des livraisons à soi-même de biens ou de services sont prévus à l'article 257-8° du CGI ou par la doctrine administrative.

On se contentera ici de présenter les cas les plus courants dont certains sont susceptibles d'intéresser les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.

Puis, nous verrons le cas spécifique des établissements qui créent un service d'activités industrielles et commerciales (SAIC).

Les cas où la TVA antérieurement déduite est corrigée par l'imposition de la LASM

■ Biens autres que les immobilisations (stocks)

Une LASM doit être imposée à la TVA chaque fois que des stocks 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 (cf. le n° 181 de l'instruction du 8 septembre 1994 publiée au bulletin officiel des impôts sous l référence 3 CA 94, numéro spécial). Cette situation vise les biens suivis en stock dont l'établissement utilise de façon durable une partie pour ses propres besoins.

La LASM permet de fixer le point de départ de la période au cours de laquelle peut être régularisé le droit à déduction de la TVA afférente aux stocks devenant des immobilisations (exemple : en cas de cessation d'opérations ouvrant droit à déduction ou en cas de variation du prorata dans le temps).

■ L'ensemble des biens meubles

Lorsqu'un assujetti affecte à un secteur d'activité exonéré n'ouvrant pas droit à déduction un bien meuble (immobilisation ou stock)¹⁵⁸ utilisé précédemment pour les besoins d'un secteur d'activité imposable, il est tenu de procéder à l'imposition à la TVA de la livraison de ce bien au secteur exonéré (CGI, ann. II, art. 257-8° 1.c.).

Bien entendu, la TVA exigible à ce titre n'est pas déductible.

Il en va de même lorsque des biens sont affectés à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA, comme par exemple un prélèvement pour des besoins personnels ou une cession à titre gratuit (CGI, ann. II, art. 257-8° 1.b.).

¹⁵⁸ S'il s'agit d'un immeuble, il y a lieu de procéder non pas à l'imposition à la TVA de la LASM mais à la régularisation de la TVA antérieurement déduite ainsi que cela est prévu supra au point 1.5 du A de « Les corrections de la déduction antérieure ».



■ Application pour les établissements

Un exemple permet d'illustrer la situation que peut rencontrer un établissement.

Ainsi que nous l'avons décrit au paragraphe 1.5, l'établissement peut soit acquérir un bien soit le fabriquer.

Retenons la situation d'une université qui conçoit et fabrique un bien d'équipement (bien meuble) pour les besoins de la réalisation d'opérations de recherche soumises à la TVA par exemple dans le cadre d'un contrat conclu avec une entreprise privée pour la réalisation d'essais.

Puisqu'il s'agit de la réalisation d'une opération taxée, l'ensemble des consommations effectuées pour produire ce bien ont fait l'objet de l'exercice du droit à déduction.

- Le coût de revient du bien s'élève à 10 000 € HT.
L'université a pu exercer un droit à déduction de : $10\,000\text{ €} \times 19,60\%$ soit = 1 960 €

Ce matériel, après avoir été utilisé pour les besoins d'opérations de recherche appliquée soumises à la TVA, est affecté après deux années à des opérations exonérées de cet impôt alors même que sa valeur économique n'est pas totalement consommée.

Il est rappelé qu'en matière de TVA, la valeur économique d'un bien meuble représente une période de cinq années dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué.

Dans cet exemple, le changement d'affectation intervient avant la fin de la valeur économique du bien soit l'année suivant celle au cours de laquelle le bien a été fabriqué. Autrement dit, 3/5èmes de la valeur économique du bien n'ont pas été consommés¹⁵⁹.

Ce changement d'affectation doit donner lieu à l'imposition à la TVA d'une LASM.

La LASM permet ici de placer l'université dans la situation qui aurait été la sienne si elle avait acheté, auprès d'un tiers, un bien d'occasion identique (avec la même valeur économique) au bien faisant l'objet d'une nouvelle affectation.

En effet, la TVA sur la LASM est calculée sur une base correspondant à la valeur d'un bien similaire à celui qui est concerné par l'imposition.

- Lors du changement d'affectation du bien, sa valeur économique est de :
 $10\,000\text{ €} \times 3/5\text{ème} = 6\,000\text{ €}$

Qui plus est, la LASM conduit à faire reverser, en quelque sorte, la TVA afférente à la valeur économique non consommée au titre d'opérations taxée (3/5èmes) puisque, en l'occurrence, la taxe est déterminée à raison d'une assiette égale à cette valeur économique et que le montant de cette taxe n'est pas déductible.

- L'établissement devra donc reverser au Trésor public la TVA déduite sur cette base :
 $6\,000\text{ €} \times 19,60\% = 1\,176\text{ €}$

Là encore, la LASM permet de respecter le principe de neutralité qui s'attache à la TVA et, partant, évite les distorsions de concurrence.

¹⁵⁹ Il est à noter qu'il est fait référence à la période de consommation de la valeur économique pour les besoins de compréhension de la LASM. En effet, dans le cas de figure examiné, l'imposition de la LASM est exigée quand bien même cette période est expirée. Autrement dit, au delà de ladite période, un bien d'occasion disposant encore d'une valeur vénale doit donner lieu à la taxation de la LASM. Bien entendu, si cette valeur vénale est nulle, l'imposition de la LASM n'est pas exigée.

**Précisions :**

- Les autres cas de transfert entre secteurs donnent lieu aux régularisations prévues à l'article 210 de l'annexe II au CGI.
- Pour les biens immeubles, seules sont exigibles les régularisations prévues à l'article 210 de l'annexe II au CGI.

Le cas spécifique des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche ayant créé un service d'activités industrielles et commerciales

Les établissements qui créent un SAIC bénéficient d'un régime dérogatoire pour déterminer leurs droits à déduction de la TVA grevant les dépenses qu'ils supportent (mise en œuvre de critères physiques pour déterminer le pourcentage du droit à déduction).

Cependant, nonobstant ce régime dérogatoire, **le transfert au secteur regroupant les opérations exonérées** (enseignement, formation professionnelle continue, recherche indépendante de toute vocation commerciale) **d'un bien immobilisé initialement affecté à une opération imposée à la TVA ou assimilée du SAIC est assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux, conformément au droit commun.**

Corrélativement, ce transfert doit donner lieu à l'imposition à la TVA d'une LASM dans les conditions décrites ci-dessus (cf. l'instruction n° 02-027-M9 du 27 mars 2002 publiée au bulletin officiel de la comptabilité publique).

Bien évidemment, la TVA correspondante ne peut pas être déduite.

**Ce qu'il faut retenir**

1. Nonobstant son caractère absolu, le droit à déduction est susceptible de faire l'objet de corrections.
2. La mise en œuvre de ces corrections est différente selon qu'elles concernent des immobilisations ou des BAIS.
3. La technique de la LASM peut être utilisée pour procéder à des régularisations du droit à déduction.



Fiche 3 : le cas spécifique des unités mixtes de recherche

Il est fréquent que les travaux de recherche des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) soient menés, en collaboration avec des établissements à caractère scientifique et technologique (EPST) tels que le Centre national de la recherche scientifique (CNRS) et l'Institut national de la santé et de la recherche médicale (INSERM).

Cette collaboration s'exerce dans un certain nombre de cas notamment au sein d'Unités Mixtes de Recherche (UMR).

Cette structure n'a pas d'existence juridique mais elle permet de constater la volonté de collaboration d'au moins deux établissements (EPSCP et EPST) sur des thématiques de recherche développées par le laboratoire universitaire.

Chaque organisme détermine librement et inscrit à son budget le montant des crédits qu'il alloue à l'UMR. De même, chaque organisme suit ensuite de façon indépendante ses crédits selon ses propres règles budgétaires et comptables.

A titre d'exemple, un projet de recherche conduit par une UMR peut être financé :

- soit entièrement par des crédits uniquement inscrits au budget de l'EPSCP ;
- soit entièrement par des crédits uniquement inscrits au budget de l'EPST ;
- soit concurremment par le budget de l'EPSCP et le budget de l'EPST, selon des proportions variables. Dans ce dernier cas, il n'y a aucune consolidation ni aucune agrégation des crédits.

Il s'ensuit une sorte d'indivision en ce que les chercheurs intéressés exercent leur activité commune et utilisent les matériels dont dispose le laboratoire, quelle que soit l'origine de leur financement, d'une manière conjointe.

Cette situation, qui se caractérise par une forte imbrication des dépenses les unes dans les autres sous-tendue par l'exercice conjoint d'une activité commune, est de nature à poser des difficultés en matière de TVA au regard du suivi et de l'affectation de ces dépenses, et, partant, de l'exercice du droit à déduction de la taxe y afférente.

Il apparaît difficile, en particulier, d'apprécier précisément le respect de la condition financière du droit à déduction prévue à l'article 271-I du code général des impôts (obligation de répercuter le coût des dépenses ouvrant droit à déduction dans le prix des opérations soumises à la TVA ou assimilées ; cf. supra le 2 du B « Le mécanisme de déduction »).

Qui plus est, les incertitudes susceptibles d'exister quant à la question de savoir quel organisme a financé tel ou tel équipement pourraient conduire, le cas échéant, à ce qu'une double déduction de la TVA s'y rapportant soit opérée, ce qui, bien évidemment, serait préjudiciable au Trésor public.

Afin de remédier à ces inconvénients, la constitution d'une société en participation apparaît comme une solution parfaitement adaptée.

C'est ce que nous allons examiner maintenant.



1. Les caractéristiques d'une société en participation

Selon les dispositions des articles 1871 à 1873 du code civil, issues de la loi n° 78-9 du 4 janvier 1978, la société en participation (SEP), auparavant dénommée "association en participation", se définit comme une **société que les associés ont convenu de ne point** immatriculer.

Dans les faits, cela signifie qu'aucune mesure de publicité obligatoire n'est associée à la création d'une SEP (hormis le cas spécifique des SEP de professions libérales).

Ainsi, **une SEP ne donne pas lieu à une immatriculation au registre du commerce et des sociétés.**

Il en résulte donc que les tiers peuvent :

- soit, et c'est en général ce pourquoi les associés ont recours à cette technique, ne pas être informés de la création d'une SEP – on dit alors qu'elle est **occulte** –,
- soit l'être parce que les associés ont choisi de la leur révéler, et dans ce dernier cas, ils peuvent avoir communication de l'identité de tous les associés ou de seulement celle de certains d'entre eux – la SEP est alors **ostensible** -.

Il est à noter à cet égard que, dans les faits, l'administration fiscale est généralement informée de l'existence de la participation (c'est nécessairement le cas si un acte est établi en raison de l'obligation de le soumettre aux formalités de l'enregistrement permettant d'en constater l'existence et de lui conférer date certaine).

Cependant, le caractère occulte de la SEP ne disparaît pas pour autant.

En outre, en raison de l'absence d'immatriculation au registre du commerce des sociétés, **la SEP n'est pas dotée de la personnalité morale.** Elle n'est juridiquement qu'un **contrat** et son existence peut être prouvée **par tout moyen.**

Corrélativement, la SEP n'est pas revêtue des attributs de cette personnalité, ou dit autrement, elle est dépourvue de raison sociale, de siège social, de patrimoine social et d'organes de gestion apparente.

Par suite, les biens mis en commun demeurent la propriété de l'apporteur lorsqu'il s'agit de corps certains et déterminés.

En revanche, pour les choses fongibles, comme par exemple une somme d'argent, la propriété est transmise au gérant de la SEP.

Nonobstant ces éléments caractéristiques, la SEP présente les caractères essentiels d'une société.

En effet, il convient que les coparticipants :

- manifestent l'intention de s'associer (*affectio societatis*);
- apportent chacun une mise consistant dans l'apport d'un bien ou d'une industrie ou en propriété ;
- participent aux bénéfices et aux pertes.

Ce dernier élément est essentiel quant à la validité de la SEP.

En effet, si la plus grande liberté préside en ce domaine pour la rédaction des conventions des parties prenantes, il n'en demeure pas moins que **trois règles doivent**, en tout état de cause, **être respectées** :



- **Il ne peut être valablement prévu de distribution que par prélèvement sur le bénéfice net** ; la convention qui garantit, en toute circonstance, à l'un quelconque des associés, une rémunération de sa mise, entraîne la nullité de la SEP. Mais il peut être valablement stipulé que les capitaux apportés en compte courant par les associés sont productifs d'intérêts et remboursables avant tout partage de bénéfices.
- **La participation aux bénéfices entraîne nécessairement la participation aux pertes.** A défaut de stipulations contraires, la part des bénéfices ou des pertes de chaque associé est proportionnelle à sa mise. Il n'est pas nécessaire que la participation de chacun aux résultats soit proportionnelle à son apport. Les participants jouissent de la plus entière latitude pour la fixation des coefficients, mais il est indispensable que ceux-ci soient précisés dans le contrat et scrupuleusement respectés.
- **Les apports doivent être effectués au prix de revient.** A défaut, il ne s'agit pas d'un apport mais d'une opération de vente.

Enfin, il est à noter que, malgré cette absence de personnalité juridique distincte de celle des membres, **la SEP dispose de la personnalité fiscale.**
Cela entraîne certaines conséquences au regard de la TVA.

2. Le régime de TVA applicable

En matière de TVA, la SEP obéit à un ensemble de règles qu'il convient de préciser.

2.1 La SEP peut être regardée comme un assujetti

S'agissant de la TVA, **les activités poursuivies dans le cadre d'une SEP constituent un secteur distinct**, au sens de l'article 213 de l'annexe II au CGI, **des activités propres de ses membres** et ce, quelles que soient les règles auxquelles ces derniers sont soumis au regard de cet impôt.

Les conséquences sont les suivantes.

- En premier lieu, si les opérations réalisées en commun au sein de la SEP se rattachent à une activité économique au sens de la TVA (lien avec l'exercice d'une activité commerciale en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence ; cf. supra le 1.3 du A du « Champ d'application »), celle-ci agit en qualité d'assujetti.
Corrélativement, si ces opérations sont soumises à la TVA, la SEP est redevable de cet impôt et se trouve en mesure d'exercer un droit à déduction.
- En deuxième lieu, la comptabilité de la SEP doit suivre distinctement les acquisitions de biens et services nécessaires à son exploitation, les cessions de biens constituant des immobilisations ainsi que le montant des opérations taxées et, le cas échéant, des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction.
- En troisième lieu, les sommes imposées à la TVA au niveau de la SEP n'ont pas à être prises en compte dans le calcul du pourcentage de déduction propre à chaque associé au titre des activités qu'ils exercent personnellement.



2.2 Le droit à déduction reconnu à la SEP s'exerce dans les conditions de droit commun

La déductibilité de la TVA grevant les biens et services nécessaires à l'activité en participation s'apprécie exclusivement à son niveau, c'est-à-dire au niveau du secteur d'activité distinct que constituent les opérations réalisées par cette société.

La déduction est opérée dans les conditions habituelles.

Ainsi, si l'activité de la SEP comprend exclusivement, soit des opérations ouvrant droit à déduction, soit des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction de la TVA est respectivement totale ou nulle.

Dans l'hypothèse où, au contraire, l'activité comprend ces deux types d'opérations, la SEP est tenue de déterminer un pourcentage de déduction dans les conditions prévues à l'article 212 de l'annexe II au CGI.

C'est à raison de ces règles que la SEP doit, en particulier, déduire la TVA comprise dans le coût des immobilisations que ses membres ont acquises avant de les apporter en jouissance à cette société.

En effet, **le droit à déduction concerne aussi bien les biens propres que les biens indivis**¹⁶⁰.

Le calcul de la TVA déductible s'effectue en prenant en compte les dépenses facturées directement à la SEP ainsi que celles qui sont facturées aux associés sous réserve, bien entendu, que ces dernières dépenses soient supportées pour les besoins de l'activité de la SEP.

A cet effet, **les associés doivent transmettre à la personne agissant en qualité de gérant de la SEP (cf. infra) les originaux des factures délivrées par leurs fournisseurs.**

Bien évidemment, le droit à déduction ne peut être exercé qu'à la stricte condition que le coût des dépenses concernées soit effectivement répercuté dans le prix des opérations soumises à la TVA ou assimilées (condition financière ou de répercussion du droit à déduction ; CGI, art. 271-I).

2.3 Le cas de l'apport en jouissance à la SEP de biens d'investissement

On l'a vu, la possibilité d'exercer des droits à déduction porte tant sur les dépenses exposées en propre par la SEP que sur les dépenses supportées directement par les participants.

Cette approche se traduit, le cas échéant, pour les associés procédant à l'apport en jouissance de biens d'investissement par la nécessité d'effectuer les régularisations prévues à l'article 210 de l'annexe II au CGI – avec la possibilité le cas échéant, conformément au IV de cet article, de délivrer à la SEP des attestations en vue de lui permettre de déduire une fraction de la TVA ayant initialement grevé les biens concernés – ou d'imposer une livraison à soi-même sur le fondement de l'article 257-8° de ce même code (cf. supra fiche consacrée à l'étude des livraisons à soi-même).

Il est rappelé, à cet égard, que **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 CGI, à l'exception du transfert d'un équipement mobilier :**

-- ayant donné lieu à déduction complète ou partielle de la TVA grevant son coût, à un secteur d'activité exonéré n'ouvrant pas droit à déduction (CGI, art. 257.8° 1.c) ;

¹⁶⁰ Le droit à déduction peut être exercé, si toutes les conditions requises en la matière sont satisfaites, au titre de biens dont la propriété est conservée par un ou plusieurs associés, indépendamment de leur inscription à l'actif du bilan de la SEP. Ce qui est important, en effet, c'est que ces biens soient affectés à l'activité de la SEP.



à un secteur d'activité taxé après avoir été affecté à un secteur d'activité exonéré (CGI, art. 257.8° 1 b).

Quant aux dépenses utilisées simultanément par la SEP et les associés, il convient de procéder à leur répartition à raison d'un critère permettant de prendre en compte la proportion d'utilisation par la SEP des biens mis à sa disposition (cette répartition représente une opération interne réalisée dans le cadre du contrat de société ; cf. infra 2.4). Cette proportion d'utilisation doit, bien entendu, correspondre à la réalité économique de l'utilisation effective des dépenses en question et pouvoir être justifiée par des éléments probants.

Enfin, lorsque le montant de la TVA déductible ne peut pas être imputé en totalité sur le montant de la TVA collectée, la SEP peut, dans la mesure où toutes les conditions requises sont satisfaites, déposer auprès de l'administration fiscale une demande de remboursement de crédits de TVA (selon le cas, mensuel, trimestriel, annuel ; CGI, ann. II, art 242-OA à 242-OK).

2.4 Les opérations et les mouvements financiers internes

Les opérations internes, c'est-à-dire celles qui sont effectuées par les participants entre eux dans le cadre de la SEP, et conformément aux conventions conclues à cet effet, **constituent des opérations non imposables à la TVA** (instruction du 8 septembre 1994 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 3 CA 94, n° 140 in fine).

De même, les mouvements financiers internes à la SEP qui ont pour objet de **répartir les pertes et les bénéfices entre les associés correspondent à des opérations non imposables à la TVA** (instruction précitée, n° 72 in fine).

Les participants de la SEP ne réaliseront **pas non plus d'opérations imposables à la TVA** lorsque, dans le cadre du contrat de société, ils mettent des **biens à disposition de cette SEP donnant lieu à un remboursement correspondant au prix de revient réel de ces opérations**.

En revanche, toutes les opérations réalisées par la SEP avec des tiers ou avec des associés en dehors du périmètre qui vient d'être défini sont susceptibles d'être soumises à la TVA dans les conditions de droit commun.

2.5 Les obligations déclaratives

Les déclarations de TVA de la SEP, ainsi que, le cas échéant, les demandes de remboursement de crédits de TVA, sont déposées au lieu du dépôt de la déclaration de résultat de la SEP (service des impôts de l'associé qui assure la gérance de la SEP ; CGI, ann. III, art. 38.IV).

Les opérations réalisées dans le cadre d'une SEP sont, en principe, déclarées par l'associé gérant de cette société en même temps que ses propres affaires.

Toutefois, si les opérations réalisées dans ce cadre ont une certaine permanence, la souscription d'une déclaration séparée peut être autorisée par le service des impôts.



A titre liminaire, il convient de préciser les caractéristiques de la taxe sur la valeur ajoutée.

La TVA est un impôt :

- sur la consommation : elle frappe l'utilisation des ressources, c'est-à-dire la dépense ou la consommation finale de biens ou de services par des personnes physiques ou morales ;
- réel : la situation personnelle ou la qualité du consommateur n'est pas prise en considération ;
- indirect : elle est payée au Trésor, non pas directement par le consommateur final (redevable réel), mais par les entreprises de toute nature qui assurent la production de biens et la fourniture de services (redevables légaux) ;
- reposant sur le mécanisme des paiements fractionnés : aux divers stades du circuit économique, chaque redevable :
 - calcule et facture à son client la TVA due sur ses ventes ou prestations de services ;
 - déduit de cet impôt la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix de ces opérations ;
 - ne verse au Trésor que la différence entre la taxe collectée et la taxe déductible ;
- neutre dans les circuits économiques : la taxation est unique en ce que la charge fiscale globale grevant un bien ou un service à la fin du processus de production ou de distribution correspond exactement à la TVA calculée sur le prix de vente réclamé au consommateur, quel que soit le nombre de transactions intervenues dans le processus antérieur au stade d'imposition.

A

- **Activité économique** : activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée, comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence. Dès lors qu'elle relève d'une activité économique, une opération réalisée à titre onéreux se traduisant par un lien direct (cf. **infra**) est placée dans le champ d'application de la TVA (**code général des impôts, art.256 A**).
- **Acquisition intracommunautaire** : obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien en provenance d'un autre Etat membre.
- **Assiette de l'impôt** : cf. à base d'imposition.
- **Assujetti à la TVA** : personne qui effectue une activité économique de manière indépendante (sous sa propre responsabilité avec une totale liberté dans son exercice, c'est-à-dire non liée par un contrat de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination), quel que soit son statut juridique, sa situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de son intervention. Une personne accomplissant une telle activité réalise donc exclusivement des opérations situées dans le champ d'application de la TVA (cas des universités).
- **Assujetti partiel à la TVA** : assujetti qui, parallèlement à l'activité économique placée dans le champ d'application de la TVA, réalise des opérations qui sont exclues de ce champ d'application.(perception de dividendes d'actions par exemple dès lors qu'il s'agit d'un acte de simple gestion patrimoniale).

B

- **Base d'imposition (ou assiette de l'impôt)** : comprend l'ensemble des paiements en espèces ou en nature, à l'exception de la TVA elle-même, que le client doit effectuer en contrepartie de la livraison de bien ou de la prestation de services dont il bénéficie.
Lorsque le client paye en nature le prix réclamé par son fournisseur (échange), la base d'imposition est constituée par la valeur des objets reçus en contrepartie de ceux livrés, majorée le cas échéant de la soulte versée (**code général des impôts, art. 266 et 267**).
- Ex : pour un encaissement de 120 € toutes taxes comprises, la base d'imposition, dans l'hypothèse d'un taux de 19,6%, est égale à $120/119,6 \times 100$, soit 100,33 € hors taxe (TVA = à 19,67 €).

C

■ **Champ d'application de la TVA** : sphère comprenant les opérations imposables c'est-à-dire l'ensemble des opérations imposées à la TVA et des opérations qui échappent à cette imposition parce qu'elles bénéficient d'une exonération prévue par une disposition expresse de la loi (**code général des impôts, art. 256.I et 261 à 263**) ou sont réalisées par une personne bénéficiaire de la franchise en base (**code général des impôts, art. 293 B à G**).

■ **Crédit de départ** : possibilité pour un assujetti de déduire la TVA grevant un bien (stock ou immobilisation) qu'il a acquis antérieurement à la date à laquelle il l'affecte à des opérations imposées ou assimilées, sous réserve toutefois que l'affectation antérieure soit étrangère à des besoins privés ou aux besoins d'activités placées hors du champ d'application de la TVA (dans ce cas, en effet, il ne peut être procédé au calcul d'un crédit de départ). Autrement dit, le crédit de départ ne porte que sur des biens affectés antérieurement à des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction.

La déductibilité de la TVA en cause s'apprécie sur son montant total ou sur une partie de ce montant selon que le bien n'a pas commencé à être utilisé à cette date (stock et immobilisation sauf si elle est exclue du droit à déduction) ou qu'au contraire ce bien est en cours d'utilisation (immobilisation dont la valeur n'est pas encore totalement consommée – sur ce point, cf. "Régularisation du droit à déduction" - sauf si elle est exclue du droit à déduction), avec dans les deux situations, l'application, le cas échéant, du pourcentage général de déduction utilisé par l'assujetti (code général des impôts, annexe II, art. 226).

■ **Crédit de TVA** : montant de la TVA déductible par un assujetti qui excède le montant de la TVA dont celui-ci est lui-même redevable et qui ne peut donc donner lieu à imputation. Ce crédit peut, sous certaines conditions, faire l'objet d'un remboursement (code général des impôts, annexe II, art. 242-O A à 242- O K).

D

■ **Déclaration d'échange de biens (DEB)** : document unique regroupant l'état récapitulatif des clients et la déclaration statistique périodique prévus respectivement aux articles 289 B et 289 C du Code général des impôts et à l'article 467 du Code des douanes et reprenant l'ensemble des mouvements de marchandises communautaires qui circulent entre les Etats membres et ce, par nature de flux (acquisition ou livraison). S'agissant de l'acquisition de marchandises intracommunautaires, la DEB doit être produite uniquement si leur montant représente au moins 100 000 € ou si ce seuil est dépassé pendant l'année en cours.

■ **Dépenses mixtes** : dépenses qui sont utilisées à la fois pour les besoins d'une opération imposée à la TVA ou assimilée et pour ceux d'une opération exonérée n'ouvrant pas droit à déduction (**cf. secteurs distincts d'activités**).

■ **Droit à déduction** : droit, pour un assujetti à la TVA, de déduire la TVA grevant les éléments constitutifs du prix d'une opération imposée ou assimilée (**code général des impôts, art. 271**).

Le droit à déduction prend naissance lorsque la TVA déductible devient exigible chez la personne qui en est redevable.

S'agissant des opérations assimilées à des opérations taxées (cf. infra), il est à noter que les opérations dont le lieu d'imposition ne se situe pas en France n'ouvrent droit à déduction que dans la mesure où elles seraient effectivement soumises à la TVA si leur lieu d'imposition se situait en France (**code général des impôts, art. 271.V.d.**). Par suite, aucun droit à déduction ne peut être exercé pour les opérations qui seraient exonérées en régime intérieur, telles que par exemple celles qui se rapportent à l'activité d'enseignement.

■ **Document administratif unique (DAU)** : document que le Conseil des communautés européennes a décidé de mettre en place, à compter du 1^{er} janvier 1988, dans l'ensemble des États membres aux fins de remplacer la quasi-totalité des déclarations de douane utilisées par chacun de ces États. Le DAU, qui se présente sous la forme d'une liasse de huit exemplaires, constitue le point de départ de la procédure de dédouanement à l'exportation (l'exemplaire n° 3 est remis au déclarant exportateur après visa du service des douanes) ainsi que le justificatif de la perception de la TVA lors de l'importation (l'exemplaire n° 8 est remis au déclarant importateur après visa du service des douanes).

E

■ **Echange** : il y échange lorsque le prix de vente d'un bien ou d'un service est payé en nature.

■ **Exclusions du droit à déduction** : visent certains biens et services qui, en raison de leur nature ou des conditions de leur utilisation, ne peuvent pas ouvrir droit à déduction de la TVA qui grève leur coût quand bien même ils sont utilisés pour les besoins d'une opération taxée ou assimilée (ex : véhicules conçus pour le transport de personnes ou à usages mixtes et les services y afférents, les transports de personnes ainsi que les opérations accessoires à ces transports ; **code général des impôts, annexe II, art. 230 à 242**).

■ **Exigibilité** : droit que le Trésor peut faire valoir, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour obtenir le paiement de la TVA. Pour les biens, l'exigibilité intervient lors de leur livraison qui s'entend, en principe, du transfert de propriété du bien, tandis que pour les prestations de services, elle intervient lors de l'encaissement du prix, des acomptes ou de la rémunération, ou, sur autorisation de l'administration fiscale, d'après les débits (**code général des impôts, art.269**).

Un régime dérogatoire est prévu pour les établissements publics, lequel les autorise à déclarer l'ensemble des opérations imposées au titre d'une période déterminée en retenant le total des sommes ayant fait l'objet de titres de recettes émis par l'ordonnateur et pris en charge en comptabilité par l'agent comptable au cours de cette période.

Le choix d'appliquer ce régime dérogatoire a pour conséquence l'obligation de prendre en compte pour le calcul de la TVA déductible le montant total de la taxe grevant les dépenses ouvrant droit à déduction qui ont été mandatées et prises en charge dans la comptabilité au cours de cette période.

F

■ **Facture *pro forma*** : facture émise pour la forme aux seules fins de gérer les opérations réalisées entre les composantes d'un établissement d'enseignement supérieur. Ce document, qui se rapporte à des opérations qui ne sont pas pris en compte dans la comptabilité de l'établissement et qui ne correspondent à aucun paiement, ne doit en aucun cas mentionner de la TVA.

■ **Fait générateur** : événement juridique ou matériel par lequel sont réalisées les conditions légales, nécessaires pour l'exigibilité de la TVA. C'est donc l'événement qui donne naissance à la créance fiscale du Trésor.

Pour les biens, fait générateur et exigibilité coïncident, sous réserve de quelques exceptions.

Pour les prestations de services, en revanche, ces deux événements n'interviennent pas au même moment. Le fait générateur se produit au moment où les opérations de cette nature sont effectuées (**code général des impôts, art. 269**).

■ **Franchise en base** : dispositif ayant pour effet de dispenser les assujettis de la déclaration et du paiement de la TVA. Les personnes qui en bénéficient ne peuvent exercer aucun droit à déduction de la TVA grevant leurs dépenses, ni faire apparaître la taxe sur leur facture. Ce dispositif s'applique en fonction du chiffre d'affaires réalisé l'année civile précédente (sur ce point, cf. **l'article 293 B du code général des impôts**).

I

■ **Imputation** : En principe, la déduction de la TVA afférente aux dépenses d'un assujetti s'opère en priorité par imputation sur la TVA dont celui-ci est lui-même redevable à raison de ses opérations (**TVA collectée**), au titre du mois au cours duquel le droit à déduction a pris naissance (cf. "**Crédit de TVA**").

L

■ **Lien direct** : critère initié par la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes aux fins de préciser la notion d'opérations effectuées à titre onéreux. La condition du lien direct signifie que pour soumettre à la TVA une opération, il doit exister un avantage individualisé au profit du bénéficiaire de l'opération (client) en relation avec le prix que celui-ci paye au fournisseur pour obtenir cet avantage.

La notion du lien direct trouve notamment à s'appliquer dans le cas de subventions ou de cotisations à divers organismes.

■ **Livraison à soi-même** : opération qui permet à un assujetti d'obtenir un bien ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant et ce, indépendamment de la circonstance qu'il soit ou non fait appel à des tiers pour tout ou partie de la réalisation de ce bien ou de cette prestation.

Les livraisons à soi-même (**LASM**) sont assimilées à des opérations réalisées à titre onéreux et ont pour objectif d'une part de placer l'ensemble des assujettis dans des conditions normales de concurrence et d'autre part, de respecter le principe de neutralité qui s'attache à la TVA en évitant que tout assujetti ne bénéficie d'un avantage indu.

C'est pourquoi, leur imposition est exigée pour les seuls assujettis qui exercent une activité donnant lieu à la réalisation d'opérations imposées à la TVA ou assimilées.

Ainsi, par exemple, est assimilée à une livraison de bien effectuée à titre onéreux et, partant, doit donner lieu à l'imposition à la TVA d'une LASM (**code général des impôts, art.257-8°**), l'affectation d'un bien mobilier d'investissement 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 TVA lors de son acquisition ou de son affectation antérieure (affectation à un secteur d'activité imposé).

La TVA exigible sur la LASM n'est pas déductible.

Une LASM doit également être imposée à la TVA lorsqu'un assujetti fait édifier un immeuble qui n'est pas affecté à l'habitation pour les trois quarts au moins de sa superficie et qui est destiné à être utilisé pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA (**code général des impôts, art.257-7°**). L'assiette de la LASM correspond au prix de revient de l'immeuble.

Cette imposition justifie la déduction intégrale de la TVA afférente aux travaux engagés pour l'édification de l'immeuble et, ce, au fur et à mesure de leur avancement.

La TVA due au titre de la LASM est, quant à elle, déductible à raison des règles de droit commun.

■ **Livraison de bien** : s'entend de toute opération comportant transfert du pouvoir de disposer d'un **bien meuble corporel** comme un propriétaire (**code général des impôts, art.256.II**). En d'autres termes, sont visées les opérations qui emportent le transfert de toutes les prérogatives d'un propriétaire (droit d'user, de jouir et de disposer de la chose) comme par exemple, la vente ou encore les apports en société.

■ **Livraison intracommunautaire de biens** : transfert du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien expédié ou transporté dans un autre Etat membre.

O

■ **Opération exonérée** : opération qui, bien que placée dans le champ d'application de la TVA, échappe à l'imposition par l'effet d'une disposition expresse et limitative de la loi (exemple : enseignement universitaire dispensé dans des établissements publics ; **code général des impôts, art. 261.4.4°a**).

Les opérations exonérées n'ouvrent pas droit à déduction de la TVA grevant leur coût.

■ **Opération imposable** : opération située dans le champ d'application de la TVA qui est soit imposée à la TVA (soit obligatoirement en raison de sa nature, comme la vente de publications par exemple, ou d'une disposition expresse de la loi, soit sur la base d'une option), soit exonérée de cet impôt (activité d'enseignement des universités par exemple).

■ **Opération non imposable** : opération qui n'est pas placée dans le champ d'application de la TVA (absence d'activité économique, de lien direct).

■ **Opération imposée ou assimilée** : opération qui est effectivement soumise à cet impôt ou qui bénéficie d'une exonération en application des règles de territorialité.

Les opérations exonérées à ce titre sont pour l'essentiel celles qui relèvent du commerce extérieur, c'est-à-dire les livraisons intracommunautaires, les exportations et les prestations qui leur sont directement liées (opérations entrant dans le champ d'application de la TVA française en principe mais qui en sont exonérées sous certaines conditions fixées par la loi ; **code général des impôts, art. 262 et 262 ter.I, notamment**) ainsi que celles qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA française et qui sont réalisées par des assujettis établis en France (le lieu d'imposition ne se trouve pas en France ; **code général des impôts, art. 259 B**).

Les opérations imposées ou assimilées ouvrent droit à déduction de la TVA grevant leur coût dans les conditions de droit commun (**cf. droit à déduction**).

■ **Opération à titre onéreux** : livraison de biens, prestation de services ou acquisition communautaire effectuée moyennant une contrepartie pour le fournisseur (paiement du prix qu'il réclame), laquelle doit, conformément à la condition dite du lien direct (**cf. supra**), être en relation avec l'avantage individuel retiré par le client. La contrepartie versée par ce dernier peut prendre diverses formes : sommes d'argent, biens remis ou services fournis en échange.

Elle peut également être acquittée par un tiers y compris sous la forme d'une subvention directement liée au prix de l'opération.

La notion d'opération à titre onéreux couvre les opérations imposables (**cf. supra**).

P

■ **Paiement d'après les débits** : faculté offerte aux redevables effectuant des opérations pour lesquelles l'exigibilité de la TVA est constituée par l'encaissement, de payer la TVA lors de l'inscription en comptabilité des sommes dues par les clients au débit du compte prévu à cet effet, c'est-à-dire en pratique, d'une manière générale, à la date de la facturation.

Toutefois, la TVA reste exigible lors de l'encaissement d'avances ou d'acomptes antérieurs au débit (**code général des impôts, art.269.2.a**).

■ **Péréemption du droit à déduction** : perte de la possibilité, pour un assujetti, d'exercer un droit à déduction de la TVA comprise dans le coût d'une dépense ouvrant droit à déduction.

En principe, un assujetti redevable de la TVA doit mentionner le montant de la TVA déductible au titre d'un mois donné sur la déclaration afférente à ce mois qui est prévue par la réglementation pour le paiement de la TVA.

Cependant, en cas d'omission de cette mention, un assujetti est autorisé à faire figurer le montant de TVA déductible correspondant sur les déclarations de chiffre d'affaires déposées avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de cette omission. Au-delà de ce délai, le droit à déduction est définitivement perdu (**code général des impôts, annexe II, art. 224**).

■ **Personne bénéficiant d'un régime dérogatoire** : personne autorisée à ne pas soumettre à la TVA, sous certaines conditions, ses acquisitions intracommunautaires de biens.

■ **Prestation de services** : toute opération qui ne constitue pas, ou qui n'est pas assimilée à une livraison de biens (à cet égard, cf. notamment le **III de l'article 256 du code général des impôts**). Constituent, par exemple, des prestations de services, les opérations de location, de réparation, les travaux d'étude, etc., mais également les opérations comportant transfert de propriété de **biens meubles incorporels** (cessions de droits, de brevets, de marques de fabrique, etc.).

■ **Pourcentage général de déduction ou prorata financier (règle dite du prorata)** : règle applicable aux entreprises partiellement redevables de la TVA pour le calcul de la taxe déductible ayant grevé leurs immobilisations ainsi que, le cas échéant, les biens ne constituant pas des immobilisations et les services qu'elles utilisent. La règle du prorata général de déduction (prorata financier), prévue à **l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts**, ne s'applique qu'aux dépenses affectées à des opérations situées dans le champ d'application de la TVA.

R

■ **Redevable partiel** : personne ayant la qualité d'assujetti qui réalise dans le champ d'application de la TVA une ou des activités comprenant des opérations soumises à cet impôt et des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction. Tel est le cas des universités.

■ **Régularisation du droit à déduction de la TVA** : opérations consistant à apporter des corrections, dans des cas limitativement prévus par la réglementation, aux déductions de TVA effectivement (ou antérieurement) opérées par un assujetti. Ces opérations concernent principalement les immobilisations dont la valeur n'est pas totalement consommée à la date à laquelle intervient l'événement qui rend exigible la régularisation.

La valeur d'une immobilisation se consomme, en matière de TVA, sur une période de cinq ou de vingt ans - dont celle au cours de laquelle celle-ci est acquise ou fabriquée - selon que le bien concerné a un caractère mobilier ou immobilier.

Ces régularisations du droit à déduction sont exigibles dans diverses situations telles que par exemple :

- variation de plus de dix points entre le pourcentage réel ressortant des opérations effectuées au cours de l'année d'acquisition ou de fabrication du bien et le pourcentage déterminé au titre des années suivantes lorsque la valeur des biens n'est pas totalement consommée. Cette régularisation se traduit soit par une déduction complémentaire si la variation est positive, soit par un reversement si la variation est négative (**code général des impôts, annexe. II , art.215**) ;
- cessation d'opérations ouvrant droit à déduction (**code général des impôts, annexe. II , art.210**).

Les régularisations du droit à déduction peuvent également être exigées sous la forme d'imposition à la TVA d'une livraison à soi-même (**cf. supra**).

■ **Rémanence de TVA** : situation dans laquelle un montant de TVA s'incorpore définitivement dans le coût d'une opération, quand bien même celle-ci est imposée à la TVA, lorsque l'assujetti qui la réalise utilise en amont des biens ou des services qui sont exclus du droit à déduction (**cf. supra**).

S

■ **Secteurs d'activités distincts** : cas où un assujetti doit, pour l'exercice de ses droits à déduction, suivre distinctement les activités économiquement différentes qu'il réalise dès lors que celles-ci ne sont pas soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA (**code général des impôts, annexe. II, art. 213**) ; les universités sont placées dans cette situation et doivent, en principe, mettre en œuvre les règles qui s'y attachent ; en cas de difficultés pour les appliquer, elles sont toutefois autorisées à utiliser le pourcentage général de déduction). Pour les universités, les activités d'éditeur et de location de locaux nus imposées à la TVA sur option constituent des secteurs distincts.

Chaque secteur d'activité est traité comme une entreprise distincte pour le calcul des droits à déduction. Il s'ensuit que :

- doivent être comptabilisées distinctement toutes les opérations réalisées dans chaque secteur telles que, par exemple, les acquisitions des biens et services, les cessions des immobilisations, les transferts de biens entre secteurs d'activité ;
- le droit à déduction s'exerce au sein de chaque secteur à raison des règles habituelles.

Lorsque des dépenses ne peuvent pas être affectées précisément à un seul secteur d'activité (dépenses dites mixtes), la TVA grevant leur coût est déductible à raison du pourcentage général de déduction (rapport existant entre le chiffre d'affaires annuel afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations, et la totalité du chiffre d'affaires annuel, tous secteurs confondus).

NOTA : Les universités créant un service d'activités industrielles et commerciales (**SAIC**) ont la faculté pour ce qui concerne les dépenses mixtes (dépenses communes au SAIC et au secteur regroupant les activités exonérées de TVA telles que l'enseignement) d'exercer leurs droits à déduction suivant des modalités nouvelles par dérogation à la règle du pourcentage général de déduction.

Ces nouvelles règles consistent à calculer la quote-part de TVA déductible au titre des dépenses mixtes sur la base d'une clef de répartition, adaptée à chaque type de dépenses, déterminant la proportion d'utilisation de ces dépenses pour les besoins des opérations imposées à la TVA. Autrement dit, le dispositif repose sur un prorata physique aux lieu et place d'un prorata financier.

■ **Subvention directement liée au prix (on parle aussi de subvention "complément de prix")** : aide financière allouée dans le cadre d'une situation où trois parties sont en cause, à savoir la personne qui alloue la subvention, la personne qui en bénéficie et l'acheteur du bien ou le preneur du service respectivement livré ou fourni par le bénéficiaire de cette subvention (**code général des impôts, art. 266.1.a**).

Cette subvention est taxable si elle est directement liée au prix de ces opérations (ou dit autrement si elle peut être regardée comme constituant la contrepartie partielle, voire totale dans certains cas, d'une opération). Selon la jurisprudence dégagée par la Cour de justice des communautés européennes à cet égard, un lien direct peut être établi si la subvention octroyée permet à la personne qui en bénéficie de réaliser des opérations soumises à la TVA, clairement déterminées, à un prix inférieur à celui qu'elle devrait exiger en l'absence de subvention (diminution à proportion de cette subvention) et si ce prix est déterminable, quant à son principe, au plus tard au moment où intervient le fait générateur des opérations.

L'existence d'un lien direct entre la subvention et le prix nécessite une analyse au cas par cas des circonstances qui sont à l'origine du versement de cette subvention.

Dès lors que le lien direct existe, le montant de la subvention est compris dans la base d'imposition à la TVA du bénéficiaire au taux de l'opération dont elle complète le prix.

T

■ **TVA Collectée** : TVA réclamée par un redevable à ses clients au titre des opérations qu'il réalise. On parle aussi de **TVA brute**.

■ **TVA déductible** : TVA ayant grevé les divers éléments du prix de revient d'une opération ouvrant droit à déduction qui peut être déduite de la taxe applicable à cette même opération.

L'exercice du droit à déduction est subordonné sur un plan formel à la possession d'un document justificatif régulièrement établi qui se présente en règle générale sous la forme d'une facture et délivrée au redevable par ses fournisseurs (**code général des impôts, art. 271 et 289**).

V

■ **Valeur en douane** : correspond à la valeur définie par la législation douanière conformément aux règlements communautaires en vigueur, laquelle se fonde sur la notion de valeur transactionnelle constituée en principe par le prix facturé. Cette valeur permet de déterminer la base d'imposition à la TVA à l'importation (CGI, art. 292).

■ **Vente à distance** : concerne la livraison d'un bien meuble corporel effectuée de la France à destination d'un autre Etat membre de l'Union européenne ou d'un autre Etat membre vers la France lorsque l'acquéreur est un particulier ou une PBRD. La détermination du lieu de cette livraison obéit à des règles particulières (CGI, art. 258 A et 258 B).