

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

3 A-3-09

N° 34 DU 30 MARS 2009

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE ET TAXE SUR LES SALAIRES. SITUATION DES ACTIVITÉS D'INTÉRÊT GÉNÉRAL DES CENTRES TECHNIQUES INDUSTRIELS FINANCÉS PAR DES RESSOURCES PUBLIQUES.

(C.G.I., art. 256, 256 A, 271)

NOR : ECE L 09 30004 J

Bureau D 1

PRESENTATION

L'instruction du 12 juin 1996 publiée au bulletin officiel des impôts (BOI) sous la référence 3 A-3-96 avait apporté des précisions sur le régime fiscal applicable en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) aux centres techniques industriels (CTI) dont les activités sont financées, pour partie, par le produit de taxes parafiscales.

La présente instruction a pour objet de tenir compte des modifications intervenues depuis, tant sur le plan de la jurisprudence communautaire concernant les règles de TVA, que sur les modalités de financement de ces organismes.

•

A. TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

I. Activité de recherche et champ d'application de la TVA

1. Les centres techniques industriels (CTI) sont des établissements d'utilité publique dont les statuts et les missions sont définis aux articles L. 342-1 et suivants du code de la recherche. Ils ont pour objet de promouvoir le progrès des techniques et de participer à l'amélioration du rendement et de la garantie de la qualité dans l'industrie. Ils assurent la diffusion des connaissances dans ces domaines.

2. Dans le cadre des missions qui leur sont dévolues par la loi, les CTI exercent concomitamment deux types d'activités :

3. Des activités situées en dehors du champ de la TVA

Il s'agit des activités d'intérêt général qui, comme telles, sont financées par des ressources publiques (taxes affectées ou dotations budgétaires) et ne peuvent être regardées comme une activité économique assujettie à la TVA au sens des dispositions de l'article 256 A du code général des impôts (CGI). Sont concernées les activités suivantes réalisées par les CTI :

* les activités de normalisation. Il s'agit d'activités d'intérêt général qui ne sont pas susceptibles de générer des recettes commerciales et partant, demeurent situées en dehors du champ de la TVA ;

* les activités consistant en la réalisation d'actions collectives de promotion (actions d'appui aux entreprises sur le territoire national et à l'international ; soutien à la présence dans des salons...).

Les sommes perçues par les CTI pour financer de telles activités qui profitent de manière diffuse à l'ensemble des opérateurs des secteurs industriels concernés ne constituent pas la contrepartie de livraisons de biens ou de prestations de services individualisées. Elles ne constituent pas davantage le complément de prix de telles opérations. En conséquence, ces flux financiers n'ont pas à être soumis à la TVA. En effet, la Cour de justice des Communautés européennes dans l'arrêt rendu le 8 mars 1988 dans l'affaire C-100/86 « Apple and pear Development Council contre Commissioners of Customs and Excise » ne reconnaît pas la notion de lien direct collectif.

4. Des activités économiques situées dans le champ d'application de la TVA

Certaines activités effectuées par les CTI constituent des activités économiques situées dans le champ d'application de la TVA:

* Les activités de prestataire de services donnant lieu à la réalisation de prestations individualisées fournies contre rémunération (CGI, article 256.I).

* De manière générale, les activités de recherche fondamentale ou appliquée, les études ou la veille technologique effectuées par des organismes, qu'ils soient publics ou privés, constituent des activités économiques qui entrent dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dès lors qu'elles s'inscrivent, même à long terme, dans une démarche de valorisation de leurs résultats¹.

Il est précisé que les subventions ou ressources publiques (taxes affectées ou dotations) qui financent de telles activités de recherche n'ont pas à être soumises à la TVA par les CTI dès lors qu'elles ne constituent ni la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services individualisée, ni le complément du prix d'une telle opération.

Les CTI se conforment aux règles décrites aux points 3 et 4 ci-dessus dès le 1^{er} janvier 2009.

¹ Voir dans le même sens, les commentaires de l'administration dans l'instruction publiée au bulletin officiel des impôts le 13 juin 2008 sous la référence 3 A-4-08.

II. Droits à déduction

5. Il résulte des dispositions de l'article 271 du CGI que seule la TVA ayant grevé des dépenses utilisées par un assujetti pour la réalisation d'une opération ouvrant droit à déduction peut faire l'objet d'une déduction. Le droit à déduction de la taxe afférente à une dépense naît dès lors qu'il existe un lien direct et immédiat entre la dépense et une ou plusieurs opérations imposables d'aval ouvrant droit à déduction ou, à défaut d'un tel lien, lorsque cette dépense entretient un tel lien avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti. A cet égard, le fait que la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction soit simplement projetée par l'assujetti ne constitue pas un obstacle à la naissance du droit à déduction qui, une fois né, est définitivement acquis pour celui-ci.

Les modalités d'exercice de ce droit sont précisées aux articles 205 et suivants de l'annexe II au CGI², telles que ces dispositions ont été commentées par l'instruction administrative publiée au BOI 3 D-1-07 du 9 mai 2007.

Selon ces modalités, la TVA grevant un bien ou un service qu'un assujetti à cette taxe acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible à proportion de son coefficient de déduction, ce coefficient étant lui-même égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission.

6. Les dépenses supportées par les CTI pour réaliser exclusivement leurs activités économiques placées dans le champ de la TVA (les activités de recherche, y compris lorsque la valorisation économique des résultats n'est prévue qu'à terme, les activités de formation, l'enseignement supérieur, la mise à disposition à titre onéreux de locaux aménagés ou, après exercice de l'option figurant à l'article 260-2° du CGI, de locaux nus à usage professionnel) doivent se voir attribuer un coefficient d'assujettissement égal à l'unité.

7. A l'inverse, lorsque les dépenses ne sont pas supportées pour réaliser de telles activités économiques, le coefficient d'assujettissement est égal à zéro. Il en est notamment ainsi lorsque la dépense est supportée pour réaliser exclusivement des activités ou des opérations mentionnées au point 3 de la présente instruction.

8. Enfin, lorsque la dépense est utilisée à la fois pour réaliser des activités situées dans le champ d'application de la TVA et des activités situées en dehors de son champ, le coefficient d'assujettissement doit être déterminé sous la responsabilité de l'assujetti de façon à traduire la proportion d'utilisation réelle de la dépense pour la réalisation d'opérations imposables.

En principe, les CTI doivent calculer un coefficient d'assujettissement pour chacun des biens et services qu'ils acquièrent. Toutefois, conformément au 1° du 1 du V de l'article 206 de l'annexe II au CGI, ils peuvent, par année civile et sans formalité préalable, et sous réserve d'être en mesure d'en justifier, retenir pour l'ensemble des biens et des services utilisés à la fois pour leurs opérations imposables et pour leurs opérations non-imposables, un coefficient d'assujettissement unique. Ils peuvent également obtenir l'autorisation de l'administration de retenir un coefficient d'assujettissement unique applicable à l'ensemble de leurs dépenses, dans les conditions prévues par les points 94 à 97 de l'instruction du 8 septembre 1994 publiée au BOI sous la référence 3 CA - 94.

9. S'agissant du coefficient de taxation, il est égal à l'unité lorsque les opérations imposables auxquelles concourt la dépense ouvrent toutes droit à déduction. A l'inverse, ce coefficient est nul lorsque aucune des opérations imposables auxquelles concourt la dépense n'ouvrent droit à déduction. Le coefficient de taxation est également nul lorsque la dépense en cause s'est vue attribuer un coefficient d'assujettissement égal à zéro, c'est à dire lorsque la dépense n'est pas utilisée pour les besoins d'une activité économique située dans le champ d'application de la TVA.

10. Lorsque la dépense concourt à des opérations imposables qui toutes n'ouvrent pas droit à déduction, son coefficient de taxation est déterminé de manière forfaitaire. Il est égal au rapport défini à l'article 206.III.3.1° de l'annexe II au CGI. Celui-ci est égal au rapport entre, d'une part au numérateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction (travaux de recherche et prestations d'études réalisés contre rémunération, locations de locaux aménagés à usage professionnel...) y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations, et d'autre part au dénominateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires, qu'il soit taxé ou exonéré. Ce coefficient de taxation forfaitaire ne prend pas en compte à son dénominateur les subventions non imposables.

² Dispositions issues du décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 et entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2008.

Précision concernant les activités de recherche des CTI.

11. Les activités de recherche, les études ou la veille technologique effectuées par les CTI sont situées dans le champ d'application de la TVA et ouvrent droit à déduction de la taxe qui les a grevées dès lors que ces activités s'inscrivent, même à long terme, dans une démarche de valorisation économique de leurs résultats, notamment par l'éventuelle concession de droits d'exploitation. Il incombe aux CTI de s'assurer de l'effectivité de la valorisation potentielle des résultats des activités de recherche dès l'origine pour que la TVA afférente aux dépenses affectées à ces activités soit déductible dans les conditions de droit commun (CGI, article 271 déjà cité).

12. Au contraire, les dépenses engagées pour la réalisation des actions collectives de promotion ou de valorisation d'une filière n'ouvrent pas droit à déduction dès lors qu'elles présentent un caractère collectif. Sur ce point, l'examen des comptes d'emploi des taxes affectées ou des dotations budgétaires dont bénéficient les CTI pourra constituer un élément utile.

13. Par ailleurs, dans l'hypothèse où une dépense n'est plus utilisée pour la réalisation des activités imposables de l'assujetti, celui-ci doit régulariser le droit à déduction ainsi exercé.

B. TAXE SUR LES SALAIRES

14. L'article 128 de la loi de finances pour 2009 n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 exonère les CTI de taxe sur les salaires (TS).

C. PRECISION CONCERNANT LES COMITES DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUE REGIS PAR LA LOI N° 78-654 DU 22 JUIN 1978

15. Les règles exposées aux points 2 à 14 de la présente instruction ont vocation à s'appliquer aux Comités de développement économique (CPDE) régis par la loi n° 78-654 du 22 juin 1978 qui, en application de la loi 2007-1544 du 29 octobre 2007, peuvent exercer les missions des centres techniques industriels lorsqu'il n'en existe pas dans la filière concernée.

16. Sont ainsi concernés le Centre technique du cuir (CTC) qui, en application du décret n° 2008-540 du 6 juin 2008, s'est transformé en Comité professionnel de développement économique, et le Comité professionnel de développement de l'horlogerie, de la bijouterie, de la joaillerie et de l'orfèvrerie (CPDHBJO) qui a intégré la mission CTI du CETEHOR suivant les dispositions de l'arrêté du 12 décembre 2007.

D. ENTREE EN VIGUEUR

17. Les dispositions relatives à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sont applicables aux opérations pour lesquelles cette taxe est devenue exigible à compter du 1^{er} janvier 2009.

18. L'exonération de taxe sur les salaires est applicable à compter du 1^{er} janvier 2009. A compter de cette date, les rémunérations versées par les CTI et les CPDE qui exercent les missions dévolues aux CTI, ne sont donc pas soumises à la TS.

DB liée : 3 A 1153, §§ 107 à 115.

DB supprimée : 3D 1411, §§ 31 et 32.

BOI supprimé : 3 A-3-96.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT