

## **Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-40-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

### **TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Enseignement**

---

#### **Positionnement du document dans le plan :**

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Champ d'application et territorialité

Titre 1 : Opérations imposables

Chapitre 1 : Opérations imposables en raison de leur nature

Section 6 : Application des principes aux activités libérales

Sous-section 4 : Enseignement

#### **Sommaire :**

- I. Opérations imposables réalisées par les établissements publics d'enseignement
  - A. Opérations de recherche
    - 1. Opérations de recherche concernées
    - 2. Régime des subventions perçues par les organismes publics de recherche
  - B. Exploitation de droits intellectuels
  - C. Mise à disposition de locaux aménagés
  - D. Ventes de publications
  - E. Ventes de matériel pédagogique (films, cassettes, catalogues, photocopiés)
  - F. Prestations rendues par voie électronique
  - G. Cessions d'immobilisations
  - H. Exploitation d'un musée, d'un monument historique, d'un parc botanique ou zoologique ou d'une crèche
- II. Autres opérations d'enseignement imposables
  - A. Auto-écoles exploitées par des organismes sans but lucratif
  - B. Cours de judo
  - C. Cours de yoga donnés par des professeurs rémunérés directement par leurs élèves
  - D. Cours de danse et leçons de musique
  - E. Leçons d'équitation
  - F. Enseignement du bridge
    - 1. L'activité d'enseignement est entièrement bénévole
    - 2. L'activité d'enseignement donne lieu au remboursement des frais
    - 3. L'activité d'enseignement est rémunérée
  - G. Actions de formation professionnelle continue dispensées par des personnes de droit privé

Les activités d'enseignement entrent dans le champ d'application de la TVA dès lors qu'il s'agit de prestations de services relevant d'une activité économique, effectuées à titre onéreux.

## 10

Les activités exercées par les établissements publics ou privés dans le cadre des enseignements primaire, secondaire, supérieur, technique, agricole, réglementés ou de la formation professionnelle continue lorsqu'elle est assurée par des personnes morales de droit public, ou, par des personnes de droit privé titulaires d'une attestation, ainsi que les leçons particulières données par des personnes physiques sont exonérées de la TVA en application du 4-4° de l'article 261 du code général des impôts (CGI) (cf. BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50).

## 20

Les activités de recherche fondamentale ou appliquée facturées à des tiers sont obligatoirement imposables à la TVA quels que soient le statut de la personne qui les réalise, sa situation au regard des autres impôts, la forme ou la nature de l'intervention.

A ce titre, de nombreux établissements publics d'enseignement sont imposables à la TVA, et notamment les universités.

Il est donné ci-après une liste non exhaustive des opérations imposables à la TVA, applicable aux universités et d'une manière générale à tous les établissements publics relevant des articles L711-1 et suivants du code de l'éducation (universités, grande écoles), quel que soit leur ministère de tutelle, qui assurent un service éducatif non imposable à la TVA et qui réalisent des opérations imposables (notamment des activités de recherche).

# I. Opérations imposables réalisées par les établissements publics d'enseignement

## A. Opérations de recherche

---

### 30

Les travaux d'études et de recherche sont en principe imposables à la TVA quel que soit leur objet, lorsqu'ils sont effectués au profit de tiers (y compris d'autres universités).

### 40

Toutefois, ces opérations sont exonérées lorsqu'elles sont réalisées par les étudiants dans les conditions prévues au BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50 I-B-1 § 100.

Les activités d'études et de recherche réalisées par les établissements et organismes publics appellent les précisions suivantes.

### 1. Opérations de recherche concernées

---

#### 50

Conformément aux dispositions des articles 256 du CGI, 256 A du CGI et 256 B du CGI, les activités de recherche fondamentale ou appliquée effectuées par des organismes, qu'ils soient publics ou privés, constituent des activités économiques qui entrent dans le champ d'application de la TVA.

#### 60

Ces principes concernent tous les organismes quel que soit leur statut juridique, notamment, les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), les établissements

publics scientifiques et techniques (EPST), les établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC).

## 70

Ainsi, les travaux d'études et de recherche sont imposables à la TVA lorsque ceux-ci se traduisent par la réalisation d'une prestation de services ou d'une livraison de biens directe au profit d'un tiers, y compris d'un autre organisme public juridiquement distinct (établissement public, autres collectivités publiques) et que celui-ci verse en contrepartie de cette opération une rémunération, sous quelque forme que ce soit. Doivent, en conséquence, être soumises à la TVA toutes les sommes qui, quelle que soit la qualification qui leur est conférée par les parties, constituent dans les faits la contrepartie d'une opération de recherche individualisée effectuée au profit de la partie versante.

## 80

Cette qualification concerne notamment :

- les conventions portant une clause ayant pour objet le transfert de la propriété du résultat de l'opération de recherche au profit de la partie versante et permettant à celle-ci de les exploiter commercialement ;
- les abandons d'avances remboursables en cas de succès si la décision d'abandon donne le droit à la personne qui a octroyé les fonds d'utiliser le résultat des recherches effectuées dans le cadre du programme au titre duquel l'aide a été initialement consentie.

## 90

L'existence d'une convention entre la partie versante et la partie réalisant l'opération de recherche ne saurait entraîner à elle seule l'imposition systématique des sommes dont ce contrat prévoit le versement. Ainsi, seules sont imposables les sommes versées en contrepartie de la réalisation par le bénéficiaire d'une opération individualisée au profit de la partie versante.

## 100

Lorsqu'une convention prévoit le versement d'une somme au profit d'un établissement de recherche en vue de financer un de ses programmes de recherche, la simple obligation conventionnelle pour ce dernier de fournir à la partie versante des comptes rendus destinés à permettre le contrôle de l'utilisation des fonds attribués ou des rapports d'avancement des travaux ne suffit également pas à caractériser l'existence d'un service individualisé entraînant l'imposition des sommes versées.

## 110

Par ailleurs, il est rappelé que les activités de formation initiale et continue prévues à l'[article L123-3 du code de l'éducation](#) constituent des activités économiques situées dans le champ d'application de la TVA. L' instruction n° 02-027-M9 du 27 mars 2002 publiée au Bulletin Officiel de la Comptabilité Publique précise, dans une fiche annexée, « les universités et les autres établissements publics d'enseignement supérieur effectuent exclusivement des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, certaines étant effectivement imposées à la TVA, les autres étant exonérées ». Ces activités sont susceptibles, le cas échéant, de bénéficier de l'exonération prévue par les dispositions du 4-4°-a de l'[article 261 du CGI](#). Il en est ainsi des activités de formation réalisées par les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP).

## **2. Régime des subventions perçues par les organismes publics de recherche**

### 120

Les subventions, qui constituent la contrepartie d'une opération imposable réalisée par son bénéficiaire au profit de la partie versante, sont soumises à la TVA dans les conditions visées au [I-A-1](#). De même, les subventions qui viennent compléter le prix d'une prestation de recherche doivent également être

soumises à la TVA par leur bénéficiaire.

### **130**

Pour être qualifiée de subvention complément de prix, une somme doit remplir les conditions cumulatives exposées au [BOI-TVA-BASE-10-10-10](#) auquel il conviendra de se reporter.

### **140**

En revanche, à défaut de remplir les conditions mentionnées aux [I-A-2 § 120 et 130](#), les subventions qui, au moment de leur versement, sont allouées pour le financement d'un bien d'investissement déterminé, les subventions destinées à couvrir de simples charges de fonctionnement ou à équilibrer un budget, ne sont jamais soumises à la TVA.

### **150**

Il est rappelé que les virements internes qui sont effectués au sein d'une même entité juridique ne peuvent également pas être regardés comme des subventions susceptibles, le cas échéant, d'être soumises à la TVA.

## **B. Exploitation de droits intellectuels**

---

### **160**

L'exploitation de droits intellectuels tels que droits de propriété littéraire ou artistique, brevets d'invention, procédés ou modèles est imposable dans les conditions de droit commun.

## **C. Mise à disposition de locaux aménagés**

---

### **170**

La mise à disposition à titre onéreux de locaux aménagés par l'université à des tiers constitue une prestation de services imposable dans les conditions de droit commun.

## **D. Ventes de publications**

---

### **180**

Les ventes d'ouvrages répondant à la définition du livre (cf. [BOI-TVA-LIQ-30-10-40 II](#)) sont imposables à la TVA au taux réduit.

Les ventes portant sur des publications périodiques non inscrites sur les registres de la commission paritaire des publications et agences de presse (CPPAP) ainsi que sur les annuaires sont exonérées de la taxe dans les conditions mentionnées à l'[article 298 duodecimes du CGI](#) (cf. [BOI-TVA-SECT-40-30-20 II-A](#)).

### **190**

Par contre, les ventes de publications périodiques de presse inscrites sur les registres de la CPPAP et ayant fait l'objet d'une décision favorable du directeur des finances publiques peuvent bénéficier du régime de la presse prévu à l'[article 298 septies du CGI](#) (cf. [BOI-TVA-SECT-40-30-20 I](#)).

### **200**

Les recettes d'annonces ou de publicité sont quant à elles toujours imposables à la TVA au taux normal.

## **E. Ventes de matériel pédagogique (films, cassettes, catalogues, photocopiés)**

---

## 210

Les livraisons de ces biens effectuées à titre onéreux sont taxables sauf lorsqu'elles remplissent les conditions fixées au [BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50 I-B-1](#).

## **F. Prestations rendues par voie électronique**

---

### 220

Les établissements, qui mettent à la disposition des usagers, des services fournis par voie électronique sont, en principe, imposables sur les sommes perçues à ce titre.

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

### 230

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

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

Les établissements publics d'enseignement qui offrent des services fournis par voie électronique sous un même code d'accès et relevant à la fois d'activités non imposables et d'activités imposables doivent soumettre à la TVA l'ensemble des sommes reçues.

## **G. Cessions d'immobilisations**

---

### 240

Les ventes de biens usagés faites par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leur activité imposable, et qui ont ouvert droit à déduction totalement ou partiellement lors de leur acquisition, sont soumises à la TVA ([CGI, art. 261, 3-1°-a](#)), (cf. [BOI-TVA-CHAMP-10-20-30](#)).

Les universités et autres établissements publics d'enseignement, qui exercent des activités imposables à la TVA, peuvent être concernés par ces dispositions lorsqu'ils cèdent les matériels utilisés pour les besoins de ces activités.

## **H. Exploitation d'un musée, d'un monument historique, d'un parc botanique ou zoologique ou d'une crèche**

---

### 250

Dans les faits, certains établissements publics d'enseignement exploitent un musée, un monument historique. De telles activités sont considérées comme éducatives et culturelles lorsqu'elles sont exercées par une personne morale de droit public. Il s'agit alors d'activités au titre desquelles les établissements n'agissent pas, au sens des dispositions de l'[article 256 B du CGI](#), en tant qu'assujettis à la TVA et il convient de regarder de telles activités comme placées en dehors du champ d'application de cet impôt (cf. [BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10 II-C-1 § 130](#) et [BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-10 II-A § 240](#)). Par suite, les recettes provenant des droits d'entrée et celles qui peuvent y être assimilées (locations d'audio-guides, droits de réservation réclamés aux groupes de visiteurs, droits perçus pour photographe, filmer ou reproduire les collections ou objets exposés) échappent à la TVA. En revanche, les activités accessoires qui sont exercées parallèlement à l'exploitation d'un musée ou d'un monument historique sont imposables

à la TVA (exemple : locations de salles aménagées, exploitation d'un bar ou d'une buvette, services de restauration, vente de cartes postales, photographies, reproduction, moulages, livres, etc).

## **260**

Le cas échéant, peuvent également être situées en dehors du champ d'application de la TVA, l'exploitation d'un parc botanique ou zoologique ou encore d'une crèche (cf: [BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10 II-C § 130](#)). Il convient néanmoins de raisonner au cas par cas et de se reporter, également, le cas échéant, au [BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10 II-C § 100 à 130](#).

## **II. Autres opérations d'enseignement imposables**

### **270**

Les autres activités d'enseignement sont imposables, quelles que soient les modalités d'exécution des prestations ou la forme juridique des établissements qui les effectuent.

Tel est le cas notamment :

- des activités de certains laboratoires ou écoles de langues ;
- des activités des établissements d'enseignement de la conduite automobile et du pilotage des bateaux ou des aéronefs ;
- des activités de certains établissements d'enseignement des arts d'agrément ou des diverses disciplines sportives (voile, tennis, équitation, judo, culture physique) ;
- des actions en formation professionnelle continue dispensées par des organismes de droit privé lorsque ces organismes n'ont pas demandé ou obtenu l'attestation.

### **280**

Toutefois, conformément aux dispositions du 7-1°-a de l'[article 261du CGI](#), les organismes légalement constitués à but non lucratif et dont la gestion est désintéressée échappent au paiement de la TVA au titre des services sportifs (leçons, notamment) ou éducatifs (enseignement des arts d'agrément par exemple) qu'ils rendent à leurs membres (cf. [BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-10 § 1](#)).

Ces opérations imposables appellent les précisions complémentaires ci-après.

### **A. Auto-écoles exploitées par des organismes sans but lucratif**

#### **290**

Certains moniteurs d'auto-écoles n'exploitent pas leur établissement sous la forme d'une entreprise individuelle mais créent à cet effet une association sans but lucratif régie par la [loi du 1er juillet 1901](#).

Il est rappelé que l'activité des exploitants individuels d'écoles de conduite de véhicules automobiles est imposable dans les conditions de droit commun.

#### **300**

Il y a lieu de noter à cet égard que ces exploitants ne peuvent pas bénéficier de l'exonération prévue par le 4-4°-b de l'[article 261du CGI](#) puisqu'elle ne concerne que « les cours ou leçons relevant de l'enseignement scolaire, universitaire, professionnel, artistique ou sportif dispensés par des personnes physiques qui sont rémunérées par leurs élèves ».

#### **310**

Par contre, en application du 4-4°-a de l'[article 261du CGI](#), les cours de conduite des véhicules automobiles autres que de tourisme peuvent être exonérés de TVA lorsqu'ils sont dispensés dans le cadre

de la formation professionnelle continue assurée telle qu'elle est définie par les dispositions législatives et réglementaires qui la régissent.

### 320

Un régime identique s'applique aux auto-écoles exploitées sous forme d'association, dès lors que ces organismes ne peuvent pas, en principe, bénéficier de l'exonération prévue au 7-1° de l'article 261du CGI (cf. BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-10).

Il en résulte donc que, sous réserve de l'application de l'exonération prévue au 4-4°-a de l'article 261du CGI citée ci-dessus, l'activité des associations gérant une école de conduite doit être soumise à la TVA.

### 330

Ces dispositions s'appliquent également, mutatis mutandis, à l'enseignement de la conduite des bateaux de plaisance et des avions de tourisme lorsqu'il est dispensé par des associations.

## **B. Cours de judo**

---

### 340

Les professeurs salariés d'associations sportives, de maisons de jeunes, de comités d'entreprise ou de tous autres organismes, qui dispensent des cours de judo ne sont pas personnellement assujettis à la TVA. Il en est de même des professeurs de judo rémunérés en qualité de vacataires qui dispensent leurs cours dans des conditions impliquant des liens étroits de subordination vis-à-vis de l'association ou de l'organisme qui les emploie.

### 350

En revanche, lorsque les professeurs de judo exercent leur activité à titre indépendant, ils ont la qualité d'assujettis à la TVA. Mais ils sont expressément exonérés par le 4-4°-b de l'article 261du CGI, dans la mesure où ils ne recourent à l'aide d'aucun salarié et reçoivent directement de leurs élèves la rémunération de leur activité enseignante.

Demeurent donc seuls imposables à la TVA, dans les conditions de droit commun, les professeurs de judo qui exploitent un véritable établissement d'enseignement à l'aide de salariés (RM Herment, JO, débats Sénat du 3 octobre 1979, p. 2939, n° 30660).

## **C. Cours de yoga donnés par des professeurs rémunérés directement par leurs élèves**

---

### 360

Les dispositions du 4-4°-b de l'article 261du CGI exonèrent de TVA les personnes physiques qui dispensent un enseignement sportif et qui sont rémunérées directement par leurs élèves.

Le yoga n'est pas reconnu en tant que discipline sportive par le ministère chargé des sports. Dans ces conditions, l'activité des professeurs de yoga est imposable dans les conditions de droit commun.

## **D. Cours de danse et leçons de musique**

---

### 370

Les personnes physiques ou morales qui exploitent un véritable établissement d'enseignement de la danse, à l'aide d'un ou plusieurs salariés sont imposables à la TVA (RM Jourdan, JO, débats AN du 4 août 1979, p. 6523, n° 17123).

Ces dispositions sont également applicables aux leçons de musique (RM Chatelat, JO, débats AN du 10 mars 1980, p. 945, n° 23641).

## **E. Leçons d'équitation**

---

### **380**

Les centres équestres gérés dans les conditions de rentabilité normale et les associations équestres exerçant leur activité dans des conditions lucratives sont soumis à la TVA dans les conditions de droit commun.

Par ailleurs, la location pure et simple de chevaux relève d'une activité commerciale entrant dans le champ d'application de la TVA (cf. [BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-30 § 20](#)). Cette règle est notamment applicable aux agriculteurs-éleveurs qui effectuent des locations de chevaux accessoirement à l'activité d'élevage.

## **F. Enseignement du bridge**

---

### **390**

L'enseignement du bridge est généralement dispensé dans un club par des personnes qui, selon le cas, ont le titre de professeur, maître-assistant ou moniteur.

Les enseignants sont, suivant le cas :

- entièrement bénévoles ;
- remboursés de leurs frais ;
- rémunérés par le club ou par leurs élèves.

Leur situation au regard de la TVA doit être réglée comme suit.

### **1. L'activité d'enseignement est entièrement bénévole**

---

#### **400**

L'enseignant n'a alors aucune formalité à accomplir.

### **2. L'activité d'enseignement donne lieu au remboursement des frais**

---

#### **410**

Les indemnités de défraiement sont soumises à la taxe.

Toutefois, dans un souci de simplification, aucune déclaration ne doit être exigée si le montant de l'indemnité par vacation n'excède pas cinq fois le minimum garanti. Cette somme peut être majorée des remboursements des frais de déplacement.

### **3. L'activité d'enseignement est rémunérée**

---

#### **420**



La rémunération peut être versée directement par les élèves ou par un club.

Dans les deux cas, lorsque l'enseignant agit à titre indépendant, la rémunération, augmentée le cas échéant des indemnités pour frais, est soumise à la TVA.

En effet, l'exonération accordée à certaines catégories de professeurs par le 4-4°-b de l'[article 261du CGI](#) n'est pas applicable dès lors que le bridge n'appartient actuellement à aucune des disciplines énumérées par ce texte.

L'enseignant, qui percevrait un salaire de son employeur, n'aurait pas à soumettre les sommes correspondantes à la TVA. Cette situation n'est susceptible de se rencontrer, en pratique, que si l'enseignant est immatriculé au régime général de la Sécurité sociale.

## **G. Actions de formation professionnelle continue dispensées par des personnes de droit privé**

---

### **430**

Aux termes du par le 4-4°-a de l'[article 261du CGI](#) sont exonérées de TVA les opérations effectuées dans le cadre de la formation professionnelle continue, telle qu'elle est définie par les dispositions législatives et réglementaires qui la régissent, assurée par des personnes de droit privé titulaires d'une attestation délivrée par l'autorité administrative reconnaissant qu'elles remplissent les conditions fixées pour exercer leur activité dans le cadre de la formation professionnelle continue.

Ce dispositif est commenté au [BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50 II-B](#).

### **440**

En revanche, les opérations de formation professionnelle continue réalisées par des personnes de droit privé, qui n'ont pas demandé ou obtenu l'attestation, sont imposables dans les conditions de droit commun.