

ANNEXE 5 - GUIDE D'APPLICATION DE LA TVA

Introduction

Les Écoles de Production exercent deux types d'activités :

- une mission **pédagogique** (enseignement, formation, accompagnement) exonérée de TVA,
- une mission **productive** (vente de biens et prestations pour des tiers) soumise à TVA.

Cette double activité implique une gestion fiscale particulière : ventilation des recettes et charges, identification des dépenses mixtes et calcul du **coeffcient de déduction** pour déterminer la part de TVA récupérable.

Ce guide expose les règles fiscales applicables (août 2025), conformément aux dispositions du **Code général des impôts (CGI)**, et détaille leur mise en œuvre pratique dans le contexte des Écoles de Production.

1. Cadre législatif applicable

1.1. Activités pédagogiques exonérées de TVA

Les activités liées à l'**enseignement**, à la **formation professionnelle** ou à l'**accompagnement éducatif** sont exonérées de TVA en application de l'article 261-4-4¹ du Code général des impôts (CGI).

Ces recettes ne sont pas soumises à la TVA et les dépenses afférentes (achats, prestations de service, équipements) **ne permettent pas de récupérer la TVA** acquittée.

¹ https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000051764761

1.2. Activités productives soumises à TVA

Les activités de production réalisées par l’École de Production pour des tiers (vente de biens, prestations de services) sont **soumis à la TVA** conformément aux articles 256² et suivants du **Code général des impôts**.

Ces opérations relèvent du régime de **droit commun** : la TVA collectée sur les ventes doit être **reversée** à l’administration fiscale, tandis que la TVA supportée sur les achats et charges directement liés à ces opérations est **déductible**.

Le taux applicable dépend de la **nature des biens ou services vendus** :

Taux	Fondement légal	Exemples courants
Taux normal – 20 %	Art. 278 du CGI ³	Vente de meubles, pièces industrielles, prestations d’atelier
Taux intermédiaire – 10 %	Art. 278-0 bis du CGI ⁴	Restauration, fourniture de repas, certains travaux de rénovation
Taux réduit – 5,5 %	Art. 278-0 bis A du CGI	Vente de denrées alimentaires, certains biens culturels ou éducatifs
Taux super réduit – 2,1 %	Art. 281 quater ⁵ et suivants du CGI	Publications de presse, certains médicaments remboursés

En pratique, la plupart des ventes réalisées par les Écoles de Production relèvent du **taux normal de 20 %**.

² https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000044983615

³ https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000026950057

⁴ https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000047622738

⁵ https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000028416981

2. Les trois composants du coefficient de déduction

Conformément à l'article 206 de l'annexe II⁶ du Code général des impôts, le droit à déduction de la TVA pour un redevable partiel **est déterminé** à partir du **coefficient de déduction** (CoD), lui-même composé de trois coefficients : le **coefficient d'assujettissement** (CoAS), le **coefficient de taxation** (CoT) et le **coefficient d'admission** (CoAD).

Le coefficient de déduction résulte de la formule suivante :

$$CoD = CoAS \times CoT \times CoAD$$

Chacun de ces coefficients répond à une logique et à des **modalités de calcul distinctes** détaillées ci-dessous.

2.1. Le coefficient d'assujettissement (CoAS)

Le **coefficient d'assujettissement** mesure la **proportion d'utilisation** d'un bien ou service pour des **opérations imposables à la TVA** par rapport à l'ensemble des opérations de l'assujetti. Sa base légale se trouve à l'**article 206, II** de l'annexe II au CGI :

«II. – Le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service est égal à sa proportion d'utilisation pour la réalisation d'opérations imposables. Les opérations imposables s'entendent des opérations situées dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée en vertu des articles 256 et suivants du code général des impôts, qu'elles soient imposées ou légalement exonérées. »

Ce coefficient s'exprime par un **ratio** entre la valeur d'utilisation du bien ou service pour des opérations imposables et sa valeur d'utilisation totale. Il peut être déterminé à partir de **données physiques** (par exemple, temps d'utilisation, surface occupée, nombre d'unités produites) ou d'**informations comptables** (répartition des charges entre activités).

Sa valeur est comprise entre **0** (usage exclusivement pour des opérations non imposables) et **1** (usage exclusivement pour des opérations imposables).

⁶ https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000049904359

2.2. Le coefficient de taxation (CoT)

Le **coefficent de taxation**, défini à l'**article 206, III** de l'annexe II au CGI et précisé par la **doctrine administrative (BOFiP-TVA-DED-20-10-20)** :

« *III. - 1. Le coefficient de taxation d'un bien ou d'un service est égal à l'unité lorsque les opérations imposables auxquelles il est utilisé ouvrent droit à déduction... »*

Il permet de mesurer la **proportion des opérations imposables** qui ouvrent effectivement **droit à déduction**.

Il se calcule ainsi :

$$CoT =$$

$$\frac{\text{Montant total des recettes dans le champ à TVA ouvrant droit à déduction}}{\text{Montant total des recettes dans le champ à TVA ouvrant ou non droit à déduction}}$$

Le **numérateur** inclut uniquement les opérations imposables qui ouvrent droit à déduction : **ventes taxées** au taux normal ou réduit, **exportations**, **livraisons intracommunautaires**, ainsi que certaines **subventions avec contrepartie directe**.

Le **dénominateur** reprend toutes les opérations imposables, y compris celles **exonérées sans droit à déduction** (par exemple certaines **prestations pédagogiques exonérées**).

Certaines opérations, bien que soumises à la TVA ou relevant de la sphère imposable, sont **exclues légalement** du calcul du CoT et ne doivent figurer **ni au numérateur ni au dénominateur**. Sont notamment visées :

- les **cessions d'éléments d'actif** corporels ou incorporels,
- les **livraisons à soi-même** d'immobilisations,
- les **subventions sans contrepartie directe**
- certains **produits financiers** ou **immobiliers accessoires** (sous conditions),
- les **indemnités d'assurance, débours, pourboires**, etc.

2.3. Le coefficient d'admission (CoAD)

Le **coefficent d'admission** est prévu à l'**article 206, IV** de l'annexe II au CGI :

« *IV. – 1. Le coefficient d'admission d'un bien ou d'un service est égal à l'unité, sauf dans les cas décrits aux 2 à 4.* » (Ces points 2 à 4 prévoient la liste exhaustive des biens et services pour lesquels le coefficient d'admission est fixé à une valeur inférieure à 1) »

Il traduit les **exclusions du droit à déduction** liées à la **nature même** de la dépense, indépendamment de son affectation.

Lorsque la dépense est déductible par nature, le CoAD est égal à **1**. En revanche, il est fixé à **0** pour les dépenses **expressément exclues**, même si elles sont utilisées pour des opérations taxables. Parmi ces exclusions figurent, par exemple, l'**acquisition de véhicules de tourisme** ou encore les biens ou services destinés à un **usage non professionnel**.

3. Application aux écoles de production

Dans le contexte spécifique des **Écoles de Production**, le calcul du **coefficent de déduction** repose sur l'application concrète des trois coefficients définis au point précédent : **CoAS**, **CoT** et **CoAD**.

3.1. Détermination du coefficient d'assujettissement (CoAS)

Dans une École de Production, un même bien ou service peut être utilisé à la fois :

- pour l'**activité productive**, soumise à TVA,
- pour l'**activité pédagogique**, exonérée de TVA en vertu de l'article 261-4-4° du CGI.

Afin de refléter cette répartition, il est nécessaire de fixer une **clé de ventilation**. Dans le cadre de ce guide, il a été retenu un **CoAS de 2/3**, correspondant à l'estimation que **les élèves passent environ deux tiers de leur temps** sur des opérations de production (secteur taxable) et un tiers sur des activités purement pédagogiques (secteur exonéré).

Cette clé repose sur des **éléments objectifs** liés à l'**organisation interne** (emplois du temps, répartition des périodes en atelier et en salle de cours). Elle peut être ajustée si l'analyse des temps d'utilisation des biens ou services met en évidence une proportion différente.

Il est essentiel de pouvoir **documenter et justifier** cette répartition auprès de l'administration fiscale en cas de contrôle.

Ainsi :

- **CoAS = 1** pour une dépense affectée exclusivement à l'activité taxable,
- **CoAS = 0** pour une dépense affectée exclusivement à l'activité exonérée,
- **CoAS = 2/3** pour une dépense commune aux deux secteurs selon la clé de ventilation retenue.

3.2. Détermination du coefficient de taxation (CoT)

Le **CoT** permet de mesurer la proportion des **opérations imposables** qui ouvrent **droit à déduction**.

Pour une École de Production, les recettes sont ventilées selon trois catégories :

Catégorie de recettes	Exemples (Suivant PCG de l'annexe 4)	Traitement dans le CoT
Opérations imposables avec droit à déduction	Ventes taxées (comptes 70600 à 70720 selon taux 20 %, 10 %, 5,5 %), exportations, livraisons intracommunautaires, subventions de fonctionnement avec contrepartie directe liées à la production (74121) et adhésions entreprises (75620)	Numérateur et dénominateur
Opérations imposables sans droit à déduction	Prestations pédagogiques exonérées (art. 261-4-4°), subventions avec contrepartie directe liées à l'activité pédagogique (74111)	Dénominateur uniquement
Opérations hors champ ou exclues légalement	Dons (75410, 75420), mécénats, subventions d'investissement (74110, 74120), cessions d'actifs (775xx), produits financiers accessoires, indemnités d'assurance	Exclues du calcul

Rappel important :

Certaines opérations **taxées** ou relevant du champ de la TVA sont **exclues légalement** du calcul du CoT, conformément à l'article 206, III.3 de l'annexe II au CGI et au BOFiP-TVA-DED-20-10-20⁷(§150). C'est le cas, par exemple, des **cessions d'actifs** ou des **productions immobilisées**.

 **À noter** : dans la majorité des Écoles de Production, le **coefficent de taxation (CoT)** est souvent égal à **1**.

En effet, ces structures ne facturent généralement **aucune prestation pédagogique** et il est **très rare, mais pas impossible**, qu'une subvention pédagogique comporte une **contrepartie directe** au sens fiscal.

Les **règles spécifiques** applicables aux subventions sont détaillées au point 5.

3.3. Détermination du coefficient d'admission (CoAD)

Pour les Écoles de Production, la majorité des dépenses n'est pas concernée par les exclusions légales au droit à déduction. En conséquence, le **CoAD est généralement fixé à 1**.

Exceptions :

- **CoAD = 0** pour les dépenses expressément exclues par l'article 206, IV de l'annexe II au CGI (véhicules de tourisme, dépenses de logement, biens ou services à usage non professionnel).
- **CoAD < 1** uniquement si la loi ou la réglementation en vigueur limite la déduction pour la nature du bien ou service. (Carburant des véhicules de tourisme par exemple)

3.4. Calcul du coefficient de déduction – Exemple chiffré

Supposons qu'une École de Production présente les recettes suivantes sur l'exercice N :

- **Ventes taxées liées à la production des élèves** : 100 000 €

⁷ <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1665-PGP.html/identifiant%3DBOI-TVA-DED-20-10-20-20130610>

- **Subvention de fonctionnement pédagogique avec contrepartie directe** (*opération exonérée sans droit à déduction*) : 20 000 €
- **Subvention de fonctionnement générale** (*hors champ ou exclue légalement*) : 150 000 €

 Les montants sont **exprimés hors taxes** pour les opérations soumises à TVA et **toutes taxes comprises** pour les opérations non taxables à la TVA.

Étapes de calcul :

1. Coefficient de taxation (CoT)

$$CoT = \frac{100\ 000}{(100\ 000 + 20\ 000)} = 83,33\%$$

2. Coefficient d'assujettissement (CoAS)

$$CoAS = \frac{2}{3}$$

(utilisation estimée des biens et services : 2/3 du temps en production, 1/3 en pédagogie).

3. Coefficient d'admission (CoAD)

1

(aucune exclusion par nature sur les dépenses considérées).

4. Coefficient de déduction (CoD)

$$CoD = \frac{2}{3} \times 83,33\% \times 1 = 55,56\%$$

Cela signifie que pour une dépense mixte, seulement **55,56 % de la TVA** pourra être récupérée.

4. Mise en œuvre pratique du coefficient de déduction

L'application concrète du coefficient de déduction implique à la fois son **calcul périodique** et sa bonne utilisation dans les déclarations fiscales. Cette section précise les étapes clés à

respecter pour sécuriser la gestion de la TVA et éviter tout risque de remise en cause par l'administration fiscale.

4.1. Application au cours de l'exercice

Ce coefficient est déterminé annuellement à la clôture de l'exercice, puis utilisé à titre provisoire pour l'exercice suivant. Une régularisation est effectuée en fin d'exercice, sur la base du coefficient définitif.

Conformément à l'article BOI-TVA-DED-20-10-40⁸, ce coefficient définitif doit être arrêté au plus tard le 25 avril de l'année suivant celle au titre de laquelle il a été appliqué, et ce quelle que soit la date de clôture de l'exercice.

Ainsi :

- Si l'exercice se clôture le **31/03/2025**, le coefficient définitif doit être arrêté **avant le 25/04/2025** ;
- Si l'exercice se clôture le **31/08/2025**⁹, le coefficient définitif doit être arrêté **avant le 25/04/2026**.

Lors de la première année d'exercice, aucun coefficient n'existe encore. Par **prudence**, la TVA sur les **dépenses mutualisées** n'est pas récupérée. Le **droit à déduction** sera exercé uniquement à l'issue de la première clôture, sur la base du coefficient calculé.

4.2. Déclaration et suivi

Une **comptabilité rigoureuse** doit permettre de ventiler correctement les **recettes** et les **charges**, en identifiant celles relevant de l'activité **exonérée** et celles liées à l'activité **soumise à TVA**.

⁸ <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1674-PGP.html/identifiant%3DBOI-TVA-DED-20-10-40-20120912>

⁹ La plupart des EdP choisissent une date de clôture coïncidant avec la fin de l'année scolaire

Pour les **dépenses mixtes**, la **TVA déductible** est déterminée en appliquant le **coeffcient de déduction** calculé à la clôture de l'exercice précédent. Cette part de TVA est intégrée au montant total de **TVA déductible sur les biens et services** dans la déclaration.

Il convient d'**archiver les pièces justificatives** (calcul du coefficient, affectation des dépenses, éléments de ventilation), afin de pouvoir expliciter la méthode retenue en cas de demande de l'administration fiscale. Ces documents doivent être conservés pendant un délai de **six ans**, conformément à l'article **L102 B¹⁰ du Livre des procédures fiscales**.

5. Gestion des subventions

Les subventions perçues par une École de Production peuvent avoir des **finalités diverses** (fonctionnement, investissement, soutien ponctuel) et sont soumises à des **règles spécifiques** en matière de TVA.

5.1. Principes de taxation des subventions

Le traitement des subventions au regard de la TVA ne dépend **pas de leur nature** (investissement ou fonctionnement), mais de **l'existence d'une contrepartie directe**.

Une subvention est **taxable** uniquement si elle constitue la **contrepartie d'une prestation de services ou d'une livraison de biens**. Cette qualification repose sur trois **conditions cumulatives**, définies par l'administration fiscale (**BOFiP-TVA-BASE-10-10-50**, §1 et suivants¹¹) :

1. La subvention est versée en lien avec une **prestation déterminée** ;
2. Elle présente un **lien direct** avec cette prestation ;
3. Elle est octroyée **au bénéfice du financeur** ou d'un tiers désigné.

Si ces conditions sont remplies, la subvention est assimilée à une **contrepartie financière** et devient **imposable à la TVA**.

¹⁰ https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000041471233/

¹¹ <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/13552-PGP.html>

👉 **Exemple** : Une entreprise finance à hauteur de 10 000 € la fabrication par les élèves d'un prototype mécanique destiné à un usage interne de l'entreprise. Ce financement rémunère une **prestation précise, au bénéfice direct du financeur** : il s'agit donc d'une **opération imposable** à la TVA.

5.2. Application aux subventions

5.2.1. Subventions d'investissement

Les subventions destinées à financer l'acquisition d'**immobilisations** (matériels, équipements, aménagements) sont en principe **non taxables**, dès lors qu'elles ne rémunèrent **aucune prestation** au profit du financeur. Néanmoins, la TVA sur les biens financés **n'est déductible** que si ces derniers sont utilisés pour des opérations **taxables**.

- En cas d'usage **exclusivement pédagogique** (ex : machines utilisées uniquement pour la formation), la TVA n'est **pas déductible**.
- En cas d'usage **mixte** (ex : équipements utilisés à la fois pour les cours et pour des productions destinées à des tiers), la TVA est **déductible au prorata du coefficient de déduction annuel**.

👉 **Exemple** : Une subvention finance l'achat d'un **véhicule utilitaire** utilisé à la fois pour les **déplacements liés à l'encadrement pédagogique** (visites d'entreprise, sorties éducatives) et pour **la livraison de commandes réalisées dans le cadre de l'activité productive**. La **TVA sur l'achat du véhicule sera partiellement déductible**, selon le **coefficient de déduction** calculé.

⚠ Il convient également de vérifier que la **convention de subvention** n'impose pas une **affectation exclusive à une activité exonérée**, ce qui rendrait la **TVA non récupérable**, même en cas d'usage partiellement productif.

5.2.2. Subventions de fonctionnement

Les subventions de fonctionnement, qui couvrent les **charges courantes** (salaires, loyers, fournitures...), sont également **hors champ de la TVA**, sauf si elles constituent la **contrepartie**

directe d'une prestation de services ou d'une livraison de biens suivant les conditions énumérées ci-dessus.

La question de la **TVA déductible** sur les dépenses financées par ces subventions dépend de l'usage réel de ces dépenses :

- Si les dépenses financées concernent **exclusivement l'activité pédagogique** (exonérée), la **TVA n'est pas récupérable**.
- Si elles concernent **l'activité productive** (soumise à TVA), la **TVA est intégralement déductible**.
- En cas d'usage **mixte**, la TVA est déductible **au prorata du coefficient de déduction**.

👉 **Exemple** : Une subvention est versée à l'École de Production pour financer **l'achat de fournitures scolaires** (livres, matériel de dessin, cahiers, outils pédagogiques), destinées aux cours théoriques ou à l'accompagnement individualisé des élèves.

Ces charges sont directement **affectées à l'activité d'enseignement**, qui est **exonérée de TVA**. Par conséquent, **la TVA supportée sur ces achats n'est pas récupérable**.

De plus, **aucune contrepartie directe n'est attendue** de la part du financeur. Il ne s'agit donc pas d'une opération économique au sens de la TVA : **aucune TVA collectée n'est due** sur cette subvention.

Conclusion

L'application de la **TVA** dans les Écoles de Production s'inscrit dans un **cadre juridique encadré**, impliquant une **organisation comptable rigoureuse**, adaptée à la **double nature** de leur activité : **pédagogique** (exonérée) et **productive** (soumise à TVA).

La mise en œuvre d'un **coefficient de déduction annuel**, fondé sur les **recettes effectivement constatées**, conjuguée à une **ventilation structurée des charges** et à une **sectorisation des comptes**, permet d'assurer une **gestion fiscale sécurisée** et conforme aux textes en vigueur.

Ce guide se veut un **outil de référence** pour les **experts-comptables** en charge de la tenue ou de la supervision des comptes, mais également pour les **équipes administratives** amenées à traiter les opérations courantes. Il vise à garantir une **traçabilité** des choix opérés et à **fiabiliser les déclarations fiscales**, dans le respect des principes du **Plan Comptable Général** et de la **réglementation applicable aux structures non lucratives**.