

103950 01/VLB

COLLECTIVITES LOCALES ET TVA

RENNES 26 MAI 2005

Ordre des Avocats de Rennes

**Me Vincent LE BOURG
Avocat au Barreau de RENNES**

TVA ET STRATEGIES DE GESTION

**Gestion directe ou déléguée
Fonds de Compensation pour la TVA**

TVA ET STRATEGIES DE GESTION

PLAN

I. GESTION DIRECTE OU DELEGUEE

A. Aménagement :

1. Disparités fiscales liées à la TVA
 - a. Ventes aux particuliers
 - b. Incidences liées à l'équilibre des opérations
 - c. Participations des constructeurs
 - d. Avances et participations
2. Difficultés juridiques et fiscales
 - a. Reprise d'opérations sous le régime de l'article 1042 du Code Général des Impôts
 - b. Opérations immobilières et gestion locative
 - c. Rémunération de l'aménageur

B. Services publics

1. Principes
2. Difficultés
3. Incidence du montage retenu : régie, concession ou affermage
 - a. L'équilibre financier
 - b. le loyer (redevance) minimum
 - c. intérêt des différentes formules
 - d. précautions fiscales

II. LE FONDS DE COMPENSATION POUR LA TVA - FCTVA

A. Régime général

1. Critères d'attribution
 - a. Bénéficiaires
 - b. Conditions
 - c. Exclusions
 - d. Dépenses retenues
 - e. Compétence
 - f. Affectation
 - g. Biens mixtes
2. Délais de versement
3. Régularisations

B. FCTVA et activités de service public

1. Principe d'exclusion des services délégués
2. Une exception
3. Imprécisions et difficultés
 - a. Une imprécision : la loi du 2 janvier 2002
 - b. Particularité : Crédit-bail

TVA ET STRATEGIES DE GESTION

I. GESTION DIRECTE OU DELEGUEE

On se situe ici dans le domaine des travaux et des services qui sont de la compétence de la collectivité et qui donnent lieu à la réalisation d'opérations de construction, d'aménagement et de services publics.

Les travaux et investissements ne sont pas tous susceptibles d'entrer dans le patrimoine des collectivités et ne sont pas toujours réalisés directement par celles-ci. La maîtrise d'ouvrage et l'exploitation peuvent en être déléguées de différentes façons.

Les opérations de production (aménagement), d'investissement (patrimoine de la collectivité) ou d'exploitation (services) peuvent être conduites par la collectivité seule, avec l'assistance d'un tiers, ou intégralement confiées à un tiers.

Ce tiers peut être public (régie dotée de la personnalité morale) ou privé (privé du secteur public : société d'économie mixte ou association / privé pur).

Ce qui compte pour l'Administration fiscale, c'est la personne du redevable.

Pour les opérations de production ou d'aménagement, le redevable est le maître de l'ouvrage ;

Pour les services publics, c'est l'exploitant ; qu'il s'agisse de la TVA relative aux investissements ou à l'exploitation.

Aussi, en premier lieu, nous nous attacherons aux incidences fiscales liées au fait que la gestion soit déléguée ou non, tant en ce qui concerne l'aménagement (A) que les services publics (B)

A. Les opérations d'aménagement

Certaines disparités fiscales vont se révéler suivant que ces opérations sont conduites directement par la collectivité ou que leur réalisation est déléguée. Nous vous proposons de passer en revue les principales disparités (1) avant d'évoquer quelques difficultés juridiques et fiscales dans les relations entre la collectivité et l'aménageur délégué (2).

1. Disparités fiscales liées à la TVA

Il s'agit ici de l'aménagement foncier, c'est-à-dire de la mise en état des sols et de la production de terrains à bâtir et de charges foncières.

Sur les principes d'assujettissement de ces activités, il peut y avoir des différences importantes selon que les opérations d'aménagement sont réalisées directement ou déléguées.

a. Régime fiscal des ventes aux particuliers

Dans les deux cas (réalisation directe ou déléguée), les ventes de terrains aménagés ou de droits à construire consenties aux sociétés et aux professionnels le sont en TVA.

Dans le cas d'une collectivité, les ventes aux particuliers sont en droits d'enregistrement et ne peuvent donc donner lieu à déduction de la TVA ; ce qui va engendrer des prorata de droits à déduction pour les opérations où la collectivité vend concurremment à des particuliers et à des sociétés et professionnels.

Pour éviter cet inconvénient, les collectivités peuvent opter pour l'assujettissement des ventes aux particuliers à la TVA (article 257-7° - 1 a, Du Code Général des Impôts).

Les aménageurs délégués ne disposent pas de cette option, mais appliquent le régime « marchand de biens » qui leur permet d'exercer leur droit à déduction à 100% (sans prorata) en raison de la TVA facturée sur le profit brut.

Incidence de cette disparité de traitement fiscal :

Dans le cas d'un lotissement communal où, à défaut d'option, aucune recette de vente n'a été assujettie à la TVA, la collectivité peut bénéficier du Fonds de Compensation pour la TVA (FCTVA) pour les travaux de voirie et de réseaux qui ne sont pas destinés à être remis en gestion à des fermiers ou concessionnaires (eau, assainissement, électricité) ou encore à des associations syndicales.

Il reste à savoir si le prix de vente facturé aux particuliers tiendra compte des dotations au titre du Fonds de Compensation pour la TVA ou s'il sera établi sur la base des dépenses toutes taxes comprises.

b. Incidences fiscales liées à l'équilibre des opérations d'aménagement foncier (virements internes et subventions/participations)

Au titre des articles 212 et 219 de l'annexe II du Code Général des Impôts, la collectivité a le choix, lorsque l'opération n'est pas équilibrée, soit de subir un prorata affectant le droit à déduction à proportion du virement interne nécessaire à l'équilibre de l'opération, soit de taxer ce virement interne (instruction n° 8 A-7-88 du 8 novembre 1988).

Même si cette atteinte au droit à déduction peut sembler critiquable, elle est source de disparités dans le traitement fiscal.

En effet, s'agissant d'un aménageur délégué, les subventions et participations sont éligibles sous certaines réserves au FCTVA dès lors que l'on justifie qu'elles ont pour contrepartie la remise d'équipements publics, conformément aux dispositions de l'article L 300-5 du Code de l'urbanisme (et L 1523-2 du Code Général des Collectivités Territoriales) - (article 4 de la loi n° 2002-1 du 2 janvier 2002 art 1615-11 du Code Général des Collectivités Territoriales).

Le texte ne limite pas l'attribution du FCTVA au montant de la participation versée (article L 300-5 du Code de l'urbanisme). C'est la valeur de l'équipement intégré dans le patrimoine de la collectivité qui est pris en compte.

En définitive, la collectivité a supporté la TVA à hauteur de la subvention ou de la participation versée à l'aménageur, mais reçoit une dotation calculée sur l'intégralité de la valeur du bien remis.

Cet aspect fiscal pose, en outre, le problème de la véritable nature juridique de l'opération : concession, mandat ou marché public de travaux ?

c. Participations dues par les constructeurs au titre d'un programme d'Aménagement d'Ensemble (PAE) ou d'une zone d'aménagement concerté (ZAC)

Les constructeurs, notamment les particuliers et les non assujettis, qui sont situés dans un périmètre de participation défini à l'article L 332-9 du Code de l'urbanisme, ou ceux qui, en vertu des dispositions de l'article L 311-4 de ce même code, construisent sur des terrains situés en ZAC qu'ils n'ont pas acquis de l'aménageur, sont redevables, soit au moment du permis de construire (article L 332-9 du Code de l'urbanisme), soit au moment de la convention avec la collectivité (article L 311-4 du même code) d'une participation au titre du Programme d'Aménagement d'Ensemble (PAE) ou des équipements généraux de l'opération.

Cette participation est due à la collectivité et n'est pas assujettie à la TVA.

En revanche, les constructeurs qui ont acquis d'un aménageur un terrain situé dans une ZAC elle-même comprise dans un Programme d'Aménagement d'Ensemble, vont voir la même participation soumise à la TVA.

Cette disparité s'explique d'autant moins que dans tous les cas de figure, ces participations dues par les constructeurs sont justifiées par la réalisation de travaux d'équipements généraux de l'opération.

d. Avances et participations ou subventions

Il s'agit ici d'éviter de se piéger fiscalement sur les moyens de financement apportés aux opérations d'aménagement.

En effet, les avances qui n'ont aucun caractère sérieux au regard de la probabilité de leur remboursement peuvent être requalifiées de subventions, avec toutes les conséquences relatives au redressement de la TVA et aux intérêts de retard.

2. difficultés juridiques et fiscales

a. Reprise d'opérations d'aménagement inachevées : le piège de l'article 1042 du Code Général des Impôts...

On a souvent plus ou moins perdu de vue que le régime fiscal des opérations d'aménagement au regard de la TVA a un caractère subsidiaire au regard de la règle de l'affectation posée par l'article 271 du Code Général des Impôts.

En effet, ces opérations sont en principe soumises aux règles applicables aux biens et services autres qu'immobilisations. Il s'agit d'opérations portant sur du stock (achat / revente) comme cela est le cas des opérations des marchands de biens. La règle de l'affectation leur est applicable.

Cependant, l'instruction du 10 novembre 1975 (n° 8 A-8-75) a défini pour ces opérations un régime subsidiaire dans la mesure où à l'époque (du moins avant l'instruction du 8 novembre 1988) les subventions versées par les collectivités aux aménageurs délégués (concessionnaires) n'étaient pas assujetties à la TVA¹ et où il n'était pas possible de les affecter à la vente d'un programme particulier de l'opération.

Ce régime subsidiaire, toujours en vigueur, bien qu'ayant perdu pratiquement tout intérêt aujourd'hui, est celui du prorata, normalement applicable aux immobilisations.

On applique donc, à défaut d'option, le régime de droit commun, dit « prorata annuel et définitif », où l'aménageur calcule chaque année son droit à déduction en fonction des recettes assujetties à TVA par rapport aux recettes totales.

Une option est possible si elle est déclarée en début d'opération, pour calculer le prorata sur une durée minimale de 5 ans ou sur toute la durée de l'opération. C'est le prorata « prévisionnel » ou encore « provisoire » ou « pluri annuel ». Bien entendu, dans ce dernier cas, l'évaluation prévisionnelle du droit à déduction fait obstacle à tout remboursement de crédit de TVA, ou à toute possibilité de traiter sous le régime de l'affectation une sous opération qui ne ferait pas l'objet de recettes non assujetties à la TVA.

¹ Elles étaient considérées comme des subventions d'équipement ou d'investissement, bien que versées le plus souvent en raison de l'insuffisance du prix ou en complément de ce dernier (équilibre de l'opération).

Le régime du prorata annuel et définitif permettait donc de « gérer » au mieux son droit à déduction, notamment en appelant une subvention de la collectivité (non taxable avant 1988) au cours d'un exercice où l'on a très peu de travaux, de façon à améliorer le droit à déduction.

Cette pratique a eu différents revers qui se sont traduits par des redressements :

- D'une part avec celle des avances qui ont souvent été requalifiées de subventions dès leur versement à raison de leur caractère non remboursable (du fait de leur transformation en subvention quelques années après). Ce risque est d'ailleurs toujours d'actualité.
- D'autre part, lorsque la collectivité reprenait l'opération inachevée par l'aménageur en régie. Dans ce cas, la cession des terrains invendus, aménagés ou non, s'opère sous le régime exonératoire de l'article 1042 du CGI. Ce faisant, l'Administration opère, à la surprise de la collectivité et de son aménageur, un redressement pour défaut d'affectation dont le principe n'est pas contestable.

Le même effet peut d'ailleurs se produire avec la vente à une collectivité concédante d'un immeuble construit détenu en stock par un aménageur et achevé depuis plus de 5 ans.

b. Opérations immobilières en Convention Publique d'Aménagement (CPA), hors logement et hors service public

Il convient ici d'attirer l'attention sur la réalisation d'ensembles immobiliers dans le cadre d'opérations d'aménagement.

Si la vente de ces ensembles immobiliers intervient dans les 5 ans à compter de leur achèvement, l'opération se sera déroulée correctement au plan juridique et fiscal.

En revanche, le dépassement de ce délai et l'évolution des missions de l'aménageur en gestion locative à long terme ne manquent pas de générer d'insolubles problèmes.

1 – Une solution très discutable au plan juridique

En premier lieu, le portage financier à long terme et la gestion locative d'un ensemble immobilier ne peuvent être aisément assimilés aux missions relevant d'une convention

d'aménagement, notamment au regard de la jurisprudence du Conseil d'Etat.²

De telles missions de portage, de gestion locative et de maintenance, peuvent être requalifiées de marché de prestations et services, dans la mesure où elles ne sont pas répercutées sur les usagers (locataires), mais imputées au compte de l'opération dont la collectivité délégante assure l'équilibre.

En second lieu, depuis l'arrêt de la Cour Administrative d'Appel de BORDEAUX (9 novembre 2004) et la circulaire du Ministère de l'Équipement en date du 8 février 2005, un tel avenant à la convention d'aménagement, compte tenu de son importance et de la modification substantielle de la nature des missions confiées à l'aménageur, ne peut désormais intervenir sans une procédure de consultation préalable.

Cette procédure de consultation nécessitera l'établissement d'un document programme établi par la collectivité et destiné aux candidats, détaillant le cadre juridique et les modalités de gestion et de maintenance attendues.

L'établissement d'un tel document ne pourra que révéler l'inadaptation de la convention d'aménagement comme cadre juridique d'une telle opération qui n'aura que la solidité juridique et fiscale de l'habillage emprunté.

Les délibérations relatives aux subventions nécessaires à l'équilibre de l'opération poseront de sérieux problèmes au regard du régime des aides à l'immobilier d'entreprise. Il sera très difficile de les justifier en tant que participations à l'équilibre de l'opération d'aménagement fondées sur les dispositions des articles L 300-5 du Code de l'urbanisme et L 1523-2 du Code Général des Collectivités Territoriales.

Enfin, en cas de problème lié à leur mise en jeu, les garanties d'emprunts fondées sur les ratios d'une opération d'aménagement (80%) pourraient être remis en cause.

2 – Une traduction comptable et fiscale hasardeuse

Les biens réalisés au titre d'une opération d'aménagement sont destinés à être vendus. C'est le cas des terrains aménagés, mais c'est également celui des immeubles. Ils peuvent être loués en attente de leur vente, sans que cela nécessite de les immobiliser et de les amortir comptablement. Il n'y a aucun risque fiscal sur ce point,

² C.E. 28 juillet 1993 Commune de Chamonix Montblanc

tant que la vente intervient dans les 5 ans à compter de l'achèvement.

Peu importe que ces immeubles ne soient pas intégralement loués, ou que les loyers ne soient pas assujettis à la TVA, puisque l'exercice du droit à déduction repose sur la notion de stock et donc sur l'intention de vendre ces biens.

Le problème se complique singulièrement pour les immeubles lorsque à l'issue des 5 ans ils n'ont pas été vendus.

Ces biens sortent alors du champ de la TVA. Cette dernière qui a été déduite par l'aménageur devrait être remboursée. Au mieux, on peut faire application de l'instruction du 31 juillet 2001 pour limiter l'ampleur des régularisations de TVA³.

Comptabiliser ces biens en « immobilisations » dans les comptes d'une opération d'aménagement, sans que ceux-ci apparaissent à l'actif de la société, et comptabiliser des amortissements en charges d'opération, de façon quasiment extra comptable, me semble relever du domaine de l'improvisation comptable à haut risque.

Au-delà des questions liées à l'homogénéité du traitement comptable des différentes opérations d'aménagement d'une même société, il y a lieu de s'interroger sur les conséquences au regard de la taxe professionnelle et sur la possibilité de répercuter à l'opération la quote-part générée par cette immobilisation.

3 – En conclusion sur ce point

Le cadre juridique, comptable et fiscal de la convention publique d'aménagement n'est pas adapté pour une telle opération et n'apporte aucune fiabilité.

Même si les Services du contrôle de la légalité ne réagissent pas au moment des délibérations et de la transmission des contrats ou avenants, les difficultés peuvent survenir dans le moyen ou long terme. Elles seront d'autant plus délicates à résoudre.

³ Instruction 3 A-9-01 / BOI n° 142 du 6 août 2001

c. Rémunération de l'aménageur : différence entre mandat et concession (ou Convention Publique d'Aménagement)

Ce point est parfois une source de discussion avec l'Administration fiscale en ce qui concerne l'assujettissement de la rémunération à la TVA.

Concession – Convention Publique d'Aménagement (CPA)

En effet, en concession ou CPA, le maître de l'ouvrage est l'aménageur délégué et les opérations sont traitées dans sa propre comptabilité.

Cependant, l'aménageur n'agit pas le plus souvent à ses risques et périls exclusifs.

La collectivité garantit l'équilibre final de l'opération ;

Elle garantit les emprunts ;

Elle verse des participations et/ou subventions.

En outre, la rémunération de l'aménageur est déconnectée du résultat final de l'opération. Celui-ci impute au compte de l'opération une rémunération fixée par le contrat.

L'Administration fiscale a parfois tendance à considérer, à la lecture des dispositions contractuelles, que l'aménageur agit en réalité en qualité de prestataire de service ou comme mandataire, étant rémunéré par la collectivité et non par l'excédent de l'opération.

Dans la mesure où cette rémunération résulte d'un virement interne à la comptabilité de la société et ne constitue pas une livraison à soi-même (LASM), elle n'est pas assujettie à la TVA.

Ainsi en a jugé le Conseil d'Etat (n° 10145 TIMEX arrêt du 9 janvier 1981) au sujet de virements internes à une même entreprise.

Mandat (maîtrise d'ouvrage déléguée)

En revanche, la situation du mandataire est différente. Il n'est pas maître de l'ouvrage et agit au nom et pour le compte de la collectivité.

Les dépenses et recettes relatives à l'exécution de sa mission sont retracées en comptes de tiers ; de même la TVA qui s'y rattache.

Il appartient d'ailleurs au mandataire de rendre compte à la collectivité (comptable public) de façon à permettre à celle-ci de satisfaire à ses obligations déclaratives en matière de TVA.

Les mouvements relatifs aux opérations confiées (dépenses et recettes) ne sont donc pas assujettis à TVA.

En revanche, la rémunération du mandataire est assujettie à TVA, puisqu'elle est supportée par la collectivité, au même titre qu'un marché de prestations.

B. Services publics

1. Principe

Leur assujettissement n'est pas lié à leur nature : industriel et commercial ou administratif ; il n'est pas lié non plus à la personne de l'exploitant (collectivité ou délégation à un tiers)

Il tient à trois éléments :

- 1) la notion « *d'opération à titre onéreux* » ; en d'autres termes, le point de savoir si la rémunération perçue par l'exploitant est économiquement significative (article 256 du CGI) ;
- 2) la notion de « *lien direct* » ; c'est-à-dire le point de savoir si les sommes perçues correspondent à la contrepartie du service (Instruction n° 3 CA – D 16 du 8 septembre 1994) ;
- 3) la notion de « *concurrence* » ; qui pour l'activité considérée s'apprécie eu égard au marché des équipements similaires concurrents, aux tarifs, à la fréquentation de l'équipement et aux modalités de gestion (art. 256 B CGI).

On ajoutera que la délégation du service par voie d'affermage, de concession ou de régie intéressée le rend assujetti à la TVA, sans qu'il soit besoin de se référer aux critères ci-dessus.

Enfin, certains services sont de par la loi assujettis à la TVA en vertu des dispositions du second alinéa de l'article 256 B du CGI (biens neufs, énergie, transports, etc...)

- Il conviendra donc de se poser la question de l'importance des recettes et de l'aspect concurrentiel avant d'envisager la délégation d'une activité de service public.
- En effet, une exploitation en régie directe peut s'avérer plus judicieuse, qu'il s'agisse d'un choix délibéré ou d'une

solution temporaire, permettant l'observation des premières années d'exploitation lorsque le niveau de recettes et l'aspect concurrentiels conduisent à opter pour le non assujettissement . Cette solution permet en outre de bénéficier du FCTVA.

2. Difficultés

Des difficultés peuvent survenir pour certains équipements culturels (salles de spectacle). Au regard de la faiblesse des recettes, ces services ne sont pas assujettis à la TVA ; ce que l'Administration fiscale n'a pas manqué d'opposer s'agissant de la déduction de la TVA relative aux investissements. Cependant il arrive que la même Administration fiscale oppose la présomption de commercialité des salles de spectacle pour l'assujettissement des recettes d'exploitation.

La collectivité peut donc se retrouver contrainte de combattre cette présomption pour éviter toute situation ambiguë au regard du FCTVA.

3. Incidence du montage juridique retenu : régie, concession ou affermage

a. L'équilibre financier

Si au plan juridique et financier ces formules correspondent à des impératifs ou à des stratégies précises ; au plan fiscal elles sont relativement équivalentes, encore que l'on puisse se poser quelques questions au sujet de l'affermage.

Le principe de déduction intégrale de la TVA relative aux investissements affectés au service public, comme pour toute opération immobilière affectée à une activité économique et assujettie, est relativement simple : c'est la condition financière ; en d'autres termes, la répercussion du coût de l'investissement dans les tarifs du service ; ou mieux, la capacité des recettes d'exploitation à absorber ou couvrir les charges d'amortissement.

Le déséquilibre d'exploitation tenant aux contraintes tarifaires ou à l'impossibilité économique de répercuter dans les tarifs les charges liées aux investissements, va se traduire par une prise en charge de l'insuffisance des recettes par la collectivité, sous forme de subventions ou par un mouvement interne destiné à assurer l'équilibre s'il s'agit d'une gestion directe.

La subvention sera assujettie, et le virement interne générera un prorata (articles 212 et 219 annexe II du CGI).

Dans tous les cas (régie, affermage, concession) l'incidence fiscale sera à peu près la même financièrement.

Il n'y a donc pas, à priori et au plan théorique, d'intérêt fiscal privilégiant une formule plutôt que l'autre.

b. Le loyer minimum de 4%

Cependant, l'article 11 de la loi n° 2005-157 du 23 février 2005 qui dispose que :

« Les collectivités qui financent l'acquisition, la construction ou la livraison d'un immeuble à usage professionnel qu'elles destinent à la location à titre onéreux soumise à la taxe sur la valeur ajoutée peuvent déduire la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les différents éléments constitutifs du prix du loyer. »

permet de s'interroger au regard du minimum de 4% posé par la doctrine administrative⁴.

Si ce minimum de 4%, qui correspond à un amortissement indifférencié sur 25 ans, n'est plus de rigueur, cela ne veut pas dire pour autant qu'il n'y a plus aucun plancher...

- En premier lieu, on rappellera qu'aux termes de l'article 256 du CGI, il faut une activité économique significative pour être assujetti et faire valoir un quelconque droit à déduction ;
- En second lieu, on risque de se trouver confronté aux questions relatives aux aides publiques à l'immobilier d'entreprise et aux conditions de leur légalité ;
- En dernier lieu, l'aspect fiscal d'une opération ne doit pas masquer son aspect économique.

L'article 11 de la loi n° 2005-157 du 23 février 2005 ne règlera pas tous les problèmes au plan fiscal si l'opération est dénuée de toute stratégie au plan économique.

c. L'intérêt des différentes formules

Il est d'abord économique et repose sur l'analyse des comptes prévisionnels de l'opération projetée.

⁴ Instruction n° 3 D – 9 – 89 du 30 août 1989.

Ensuite intervient la question du faire ou du faire faire, ainsi que celle du degré de contrôle que la collectivité souhaite exercer.

Enfin se pose la question éventuelle du découplage entre les investissements et l'exploitation ; c'est-à-dire celle de la répartition entre la collectivité et l'exploitant des charges financières liées aux investissements.

A l'évidence, de ce point de vue, l'affermage sera nettement moins exigeant que la concession au regard du niveau des recettes assujetties nécessaires à l'équilibre d'exploitation.

En revanche, le financement des investissements affermés pèsera financièrement dans le budget de la collectivité.

d. Précautions fiscales pour les services délégués

- Dispositions contractuelles à prévoir, notamment pour l'affermage.

- o Transfert du droit à déduction de la TVA relative aux investissements

L'Administration fiscale ne connaît qu'un seul redevable : l'exploitant. Lui seul est habilité à déduire la TVA se rapportant au service dont il a la charge, qu'il s'agisse de celle relative à l'exploitation ou aux investissements ;

La redevance versée par l'exploitant à la collectivité n'est donc pas en principe assujettie à la TVA, tant pour sa partie fixe que pour sa partie proportionnelle si elle en comporte une.

La collectivité transfère donc, conformément aux dispositions de l'article 216 de l'annexe II du CGI la TVA qu'elle a acquittée au titre des investissements. A cette fin elle établit une attestation à laquelle est joint le récapitulatif des marchés précisant leur montant HT et la TVA.

L'exploitant doit d'abord établir une « livraison à soi même » pour le montant correspondant à ce transfert (à défaut il s'expose à une pénalité de 5% du montant de la TVA)⁵

⁵ Articles 287-1, 1788 septies et 32, 33, 38 à 41 de l'annexe IV du CGI.

Il joint cette déclaration à l'imprimé CA 3 au titre duquel il fera apparaître le crédit de TVA dont il demandera le remboursement dans les conditions de droit commun.

Au plan juridique la convention d'affermage doit prévoir le reversement de la TVA à la collectivité, ainsi que la prise en charge par la collectivité des régularisations éventuelles.

En ce domaine, c'est l'application pure et simple des règles applicables aux immobilisations (article 210 de l'annexe II du CGI).

o Déduction directe par la collectivité affermante

Il n'y a que dans l'hypothèse où la collectivité est intéressée au résultat d'exploitation que la redevance est assujettie à la TVA.

Dans ce cas, la collectivité peut déduire directement la TVA relative aux investissements, comme s'il s'agissait d'un bail comportant une option.

Il est d'ailleurs préférable, dans ce cas :

- que la « livraison à soi-même » soit établie par la collectivité ;
- que ladite collectivité procède à la déclaration d'option prévue à l'article 260-2° du CGI auprès de Centre des Impôts dont elle dépend.

- Régularisations de TVA entre deux exploitants.

Au cas où le fermier cesse son exploitation en cours de contrat, il devra procéder aux régularisations par 20^{èmes} de la TVA déduite sur les investissements.

La collectivité pourra transférer, par une nouvelle attestation, la déduction de la TVA régularisée au nouvel exploitant, lequel procédera à une nouvelle livraison à soi-même.

II. FONDS DE COMPENSATION POUR LA TVA et TVA

A. Régime du FCTVA – *articles L 1615-1 et suivants du Code Général des Collectivités Territoriales / Circulaire NOR/INT/B/94/00257/C du 23 septembre 1994* *Instruction n° 02-065-M0 du 29 juillet 2002 (NOR : BUD R 02 00065 J)*

Le FCTVA a été institué par l'article 54 de la loi de finances pour 1978, faisant suite au « fonds d'équipement pour les collectivités locales » qui datait de 1975.

Il s'agit d'une subvention versée aux collectivités et EPCI, au titre du budget du Ministère de l'Intérieur, et en aucun cas d'un mode de déduction de la TVA ; l'administration fiscale demeurant étrangère à ce dispositif.

Cette subvention s'applique aux investissements « non marchands »⁶ des collectivités et des établissements publics de coopération intercommunale (EPCI), qui en demeurent la propriété, et qui ne sont pas réalisés pour le compte de tiers non bénéficiaires de ce fonds.

Les « investissements marchands » sont, en principe, soumis au régime fiscal de droit commun en matière de TVA.

L'une des raisons d'être du FCTVA provient de ce que les collectivités locales trouvaient anormal que leur budget (et donc l'impôt local) soit utilisé pour couvrir un impôt d'Etat.

En principe, les hypothèse dans lesquelles des biens, affectés à un service public industriel et commercial ou délégué, peuvent bénéficier du FCTVA sont extrêmement rares.

1. Critères d'attribution du FCTVA

a. Bénéficiaires

Il s'agit des personnes publiques limitativement énumérées à l'article L 1615-2 du CGCT

⁶ C'est-à-dire aux investissements qui ne génèrent aucun revenu.

Article L1615-2

(Loi n° 96-1181 du 30 décembre 1996 art. 33 Journal Officiel du 31 décembre 1996)

(Loi n° 97-1269 du 30 décembre 1997 art. 30 Journal Officiel du 31 décembre 1997)

(Loi n° 98-546 du 2 juillet 1998 art. 83 Journal Officiel du 3 juillet 1998)

(Loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 art. 60, 61 Journal Officiel du 31 décembre 1998)

(Loi n° 2001-602 du 9 juillet 2001 art. 33 XX 4 Journal Officiel du 11 juillet 2001)

(Ordonnance n° 2002-327 du 7 mars 2002 art. 12 Journal Officiel du 9 mars 2002)

(Loi n° 2004-809 du 13 août 2004 art. 23 I Journal Officiel du 17 août 2004 en vigueur le 1er janvier 2005)

(Loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 art. 65 finances rectificative pour 2004 Journal Officiel du 31 décembre 2004)

(Loi n° 2005-157 du 23 février 2005 art. 135 Journal Officiel du 24 février 2005)

*« Les ressources destinées au Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée, visé à l'article L. 1615-1, sont réparties entre les **régions**, les **départements**, les **communes**, leurs **groupements**, leurs **régies**, les **organismes chargés de la gestion des agglomérations nouvelles**, les **services départementaux d'incendie et de secours**, les **centres communaux d'action sociale**, les **caisses des écoles**, le **Centre national de la fonction publique territoriale** et les **centres de gestion des personnels de la fonction publique territoriale** au prorata de leurs dépenses réelles d'investissement, telles qu'elles sont définies par décret.*

Les établissements publics de coopération intercommunale et les syndicats mixtes exclusivement composés de membres éligibles au Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée bénéficient, en lieu et place de leurs membres propriétaires, des attributions du Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée au titre des dépenses d'investissement exposées dans l'exercice de leurs compétences.

Les services départementaux d'incendie et de secours bénéficient, en lieu et place des communes, des établissements publics intercommunaux ou des départements propriétaires, des attributions du Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée au titre des dépenses exposées, à compter du 1er janvier 1998, dans l'exercice de leurs compétences sur les biens visés à l'article L. 1424-17.

Par dérogation, les collectivités territoriales et leurs groupements bénéficient des attributions du Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée au titre des dépenses d'investissement exposées sur des biens dont ils n'ont pas la propriété, dès lors qu'elles concernent des travaux de lutte contre les avalanches, glissements de terrains, inondations, ainsi que des travaux de défense contre la mer, des travaux pour la prévention des incendies de forêt, présentant un caractère d'intérêt général ou d'urgence. S'agissant des travaux effectués sur le domaine public de l'Etat, seules ouvrent droit aux attributions du fonds les dépenses d'investissement réalisées par les collectivités territoriales ou leurs groupements ayant conclu une convention avec l'Etat précisant notamment les équipements à réaliser, le programme technique des travaux et les engagements financiers des parties.

Les collectivités territoriales et leurs groupements bénéficient, par dérogation, des attributions du Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée au titre des fonds de concours versés à compter du 1er janvier 2005 à l'Etat ou à une autre collectivité territoriale ou à un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre pour les dépenses réelles d'investissement que ceux-ci effectuent sur leur domaine public routier. Le montant de ces fonds de concours est déduit des dépenses réelles d'investissement prises en compte pour le calcul de l'attribution du Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée de la collectivité territoriale ou de l'établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre qui réalise les travaux.

Les collectivités territoriales et leurs groupements, dès lors qu'ils sont compétents en matière de voirie, bénéficient, par dérogation, des attributions du Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée pour les dépenses d'investissement afférentes à des travaux qu'ils réalisent sur le domaine public routier de l'Etat ou d'une collectivité territoriale. Seules ouvrent droit aux attributions du fonds les dépenses d'investissement réalisées dans le cadre d'une convention avec l'Etat ou la collectivité territoriale propriétaire précisant les équipements à réaliser, le programme technique des travaux et les engagements financiers des parties.

Les collectivités territoriales et leurs groupements bénéficient également des attributions du Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée au titre des dépenses d'investissement réalisées à compter du 1er janvier 2005 sur des immeubles du domaine relevant du Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres. Seules ouvrent droit aux attributions du fonds les dépenses d'investissement réalisées par les collectivités territoriales ou leurs groupements ayant conclu une convention avec le Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres, précisant notamment les équipements à réaliser, le programme technique des travaux et les engagements financiers des parties. »

b. Exclusions

Les groupements de collectivités comprenant au moins une personne non éligible sont exclus du bénéfice du fonds. Ainsi, un Syndicat mixte comprenant une Chambre de commerce ou un Port autonome ne pourra bénéficier du FCTVA.

c. Nature des dépenses

Sont éligibles les dépenses **réelles d'investissement**. Peu importe qu'il s'agisse d'investissements mobiliers ou immobiliers ou même de travaux ; peu importe également que les dépenses aient été engagées par l'intermédiaire d'un mandataire.

Cependant, les dépenses d'investissement pour des biens de faible valeur sont exclues, étant assimilées à des dépenses de fonctionnement.

Les dépenses de fonctionnement sont exclues. Cependant, les dépenses réalisées en matière de documents d'urbanisme sont éligibles depuis la loi du 2 juillet 2003 « *urbanisme et habitat* » (article 2)⁷.

d. Propriété

Les investissements doivent être incorporés dans le patrimoine de la collectivité.

Cependant, divers textes apportent des dérogations à ce principe, notamment :

- ✓ Travaux de lutte contre les avalanches, glissements de terrains et inondations (*art. 60 loi du 30 déc. 1998*) ;
- ✓ Travaux de lutte contre les incendies de forêts (*art. 33-XX loi du 9 juill. 2001*) ;
- ✓ Fonds de concours versés à l'Etat ou à d'autres collectivités pour le financement de travaux routiers dans le cadre des contrats de plan (*art. 23-1 loi du 13 août 2004*) ;

⁷ On notera d'ailleurs que ce texte a été codifié au Code de l'urbanisme (article L 121-7) et non au Code général des Collectivités Territoriales...

- ✓ Investissements réalisés dans le cadre de contrats de partenariat prévus aux articles L 1414-1 et suivants du CGCT (*art. 18 ord ; du 17 juin 2004 – L 1615-12 CGCT*) ;
- ✓ Investissements affectés à la gendarmerie (L 1615-7-a du CGCT) ;
- ✓ Construction de 5 logements sociaux pour les communes de moins de 3.500 habitants ;
- ✓ Constructions affectées au tourisme social réalisées par des communes de moins de 3.500 habitants et remis en gestion à des organismes à but non lucratif.

e. Domaine de compétence

La dépense d'investissement doit entrer dans le champ des compétences de la collectivité. Toutefois on notera certaines dérogations, notamment en ce qui concerne les gendarmeries.

f. Affectation et utilisation des investissements

Les investissements ne doivent pas être utilisés pour la réalisation d'activités assujetties à la TVA.

On notera que les collectivités peuvent, sous certaines réserves, disposer d'options pour l'assujettissement de certains de leurs services (article 256-B du CGI).

Les investissements ne doivent pas être mis à la disposition de tiers non bénéficiaires.

Cependant, dans certains cas, comme nous le verrons ci-après, certaines formes de mise à disposition, notamment au profit d'associations, ne sont pas exclusives du bénéfice du FCTVA.

g. Biens mixtes

Il s'agit des usines de traitement des ordures ménagères comportant un réseau de production et de distribution d'énergie.

La collectivité se trouve en situation d'assujetti partiel.

Le bénéfice du FCTVA est admis pour la fraction du bien qui ne donne pas lieu à une activité assujettie (traitement des ordures). Sa mise en œuvre, relativement complexe, est liée à l'amortissement du bien et se réalise au prorata des recettes assujetties.

2. Délais de versement (*art. R 1615-6 CGCT*)

Les versements aux établissements publics de coopération intercommunale interviennent annuellement.

Les versements au profit des collectivités interviennent avec un décalage de deux années.

3. Régularisations

Sur ce plan, les mécanismes sont largement inspirés de ceux en vigueur en matière fiscale, notamment ceux prévus aux articles 210 et suivants de l'annexe II du CGI.

Dès lors que les biens ayant donné lieu au FCTVA :

- ✓ Sortent du patrimoine de la collectivité (vente) ;
- ✓ Sont mis à disposition de tiers non bénéficiaires ;
- ✓ Sont utilisés pour la réalisation d'activités assujetties à la TVA,

la collectivité doit régulariser les sommes reçues au titre du FCTVA, atténuées d'un cinquième (biens mobiliers) ou d'un dixième (biens immobiliers) par année ou fraction d'année au titre desquelles le bien a été utilisé conformément aux règles relatives au FCTVA.

Le remboursement intervient avec un décalage de deux années, au vu d'un arrêté de remboursement adressé par la préfecture.

Régime de la nouvelle affectation

Si le bien est cédé dans les cinq ans de son achèvement et s'il s'agit de la première mutation, il n'y aura pas de rupture au plan fiscal

Si la vente intervient au-delà de ce délai de cinq ans, elle ne peut plus intervenir en TVA, d'autant que l'immeuble ne constituait pas une immobilisation soumise aux dispositions de l'article 210 de l'annexe II du CGI (régularisations de TVA par vingtièmes).

S'agissant d'immeubles que la collectivité conserve mais qui deviennent affectés à des activités assujetties, la collectivité ne peut bénéficier d'un crédit de départ (art. 226 CGI) si le bien a été acquis ou réalisé pour des activités situées hors du champ de la TVA. Pour éviter de pénaliser la collectivité, il est admis qu'elle puisse conserver les dotations perçues au titre du FCTVA.

En revanche, si le bien a été acquis ou réalisé pour des activités exonérées au titre d'une option, la collectivité peut bénéficier d'un crédit de départ lui permettant, après régularisation du FCTVA, d'exercer une nouvelle option pour l'assujettissement. Le crédit de départ correspondra à la TVA sur investissement amputé d'un vingtième par année au fraction d'année d'utilisation écoulées.

B. TVA et délégations de service public

1. Principes d'exclusion en matière de délégation

Le financement des biens affectés à une activité de service public est généralement exclu du bénéfice du fonds de compensation pour la TVA pour deux raisons :

- Il s'agit d'un service public industriel et commercial (SPIC) dont les recettes sont assujetties à la TVA, comme pour tout établissement industriel ou commercial, public ou privé ; ce qui exclut le FCTVA ;
- Le contrat de délégation (Régie intéressée, affermage, concession) est un contrat qui comporte la mise à disposition des biens à l'exploitant, qui n'est pas généralement, de par son statut, éligible au FCTVA (Société d'Economie Mixte - *SEM*, Société ou entreprise privée).
- La notion fiscale de « secteur concurrentiel » résultant de l'application de l'article 256 B du CGI est très large. Il en sera fait application :
- chaque fois que le service public donne lieu à une exploitation de type industriel et commercial (critère de forme ou de méthodes d'exploitation) ;

- chaque fois que l'on peut estimer que les prestations offertes aux usagers du service public entrent en concurrence avec des prestations similaires proposées par des entreprises privées. Tel sera le cas, par exemple, d'une régie ou d'une Société d'Economie Mixte de pompes funèbres⁸.

Au cas par cas, on tiendra compte de certains éléments de fait (situation géographique, carence de l'initiative privée, intérêt général) pour apprécier si l'activité est ou non en secteur concurrentiel. Ainsi, un camping municipal situé dans une commune rurale isolée ne constituera pas une activité concurrentielle, alors qu'un camping municipal situé dans une station touristique fréquentée en constituera une. Le premier pourra ne pas être assujéti à la TVA, alors que le second le sera obligatoirement.

- Opérations réalisées pour le compte de tiers non éligibles au FCTVA :

Qu'il s'agisse ou non d'activités de service public, les investissements réalisés par les collectivités ou les EPCI pour le compte de tiers (qui ne sont pas des collectivités ou des EPCI) ne sont pas éligibles au FCTVA. Tel serait, par exemple, le cas d'une maison pour personnes âgées réalisée par une commune pour le compte d'une association ou d'un établissement public hospitalier, sur des terrains mis à la disposition de ladite commune par bail à construction.

2. Une exception

- Intervention des associations (sous certaines réserves)

Il arrive qu'une collectivité réalise un équipement de service public (salle polyvalente, de spectacle, cinéma) dont elle confie l'animation à une (ou des) association(s) locales.

Ce mode de mise à disposition n'est pas forcément un obstacle à l'attribution du FCTVA au titre de cet équipement, si :

- l'équipement n'est pas utilisé pour des activités considérées comme étant en secteur concurrentiel (article 256 B du CGI) ;

⁸ Il est d'ailleurs interdit à la collectivité ou à son délégataire de pratiquer, en ce cas, des tarifs inférieurs à ceux de la concurrence.

- Si l'équipement est accessible à tous les usagers dans des conditions d'égalité (*Circulaire NOR/INT/B/94/00257/C du 23 septembre 1994, § 2-2-3-2-, C, b, p. 23*) ;
 - Si l'équipement n'est pas considéré comme étant de plein droit dans le champ de la TVA (transport, production et distribution d'énergie, production de biens neufs)
- Gestion directe non concurrentielle en régie
- Une façon de débiter l'exploitation (FCTVA) pour des activités non concurrentielles (carence de l'initiative privée), générant peu de fréquentation et de recettes.
 - le passage en régime fiscal de droit commun (régularisations) peut ensuite se faire, en fonction de la fréquentation et de l'importance des recettes. Il est même possible, si les affaires vont bien, de choisir un autre mode de gestion (concession, affermage).

Dans ce cas, il y aura lieu à régulariser prorata temporis la dotation reçue au titre du FCTVA (par vingtièmes, comme en matière fiscale), puis de procéder à une livraison à soi-même pour déduire par la voie de droit commun la TVA restituée au titre du FCTVA.

3. Imprécision et particularités

a. Une imprécision

La loi n° 2002-1 du 2 janvier 2002, en son article 4, a créé un article L 1615-11 au CGCT pour l'éligibilité au FCTVA des subventions ou participations qu'une collectivité verse à un aménageur, conformément aux dispositions de l'article L 300-5 du Code de l'urbanisme⁹, en vue d'assurer le financement d'un équipement public.

Ce texte précise que l'attribution du FCTVA s'effectue sur la valeur de l'équipement qui sera intégré au patrimoine de la collectivité.

⁹ Le texte ne cite pas les dispositions de l'article L 1523-2 du CGCT qui sont issues du même texte de loi.

Il y a là une curiosité dans la mesure où la contribution publique ne concerne qu'une fraction du coût de l'équipement. On peut se demander comment s'opère l'inscription budgétaire dans les états destinés au FCTVA...

b. Deux particularités

Le crédit-bail, en tant que dépense de fonctionnement, a toujours été exclu du bénéfice du FCTVA et il le demeure pour la quasi-totalité des biens que les collectivités financent par ce moyen.

Cependant, l'ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004, relative aux contrats de partenariat ouvre une brèche pour les biens qui sont financés par ce moyen et qui ont vocation, à l'issue du contrat, à devenir la propriété de la collectivité contractante.

Les dotations au titre du FCTVA interviennent au fur et à mesure du contrat, pour la fraction de la redevance représentative de l'investissement.

On évoquera également le cas des biens qui donnent lieu à une activité assujettie de plein droit (location d'immeubles aménagés) ou en vertu d'une présomption de commercialité (salles de spectacles), mais pour lesquels la TVA ayant grevé les investissements n'est pas déductible dans les conditions de droit commun en raison de l'insuffisance des recettes ou des loyers, s'il s'agit de loyers à l'Euro symbolique (art. 256 CGI - *opérations à titre onéreux* et 271 CGI - *affectation*). Ces biens peuvent cependant bénéficier des dotations au titre du FCTVA¹⁰.

¹⁰ Cf supra, p. 13, B § 2 « Difficultés »