

COLLECTIVITES TERRITORIALES ET TVA

COLLOQUE DU 26 MAI 2006

Marie Véronique POIRRIER-JOUAN, Avocat au barreau de Rennes

I - EXCLUSION ET ASSUJETTISSEMENT DE DROIT

1 -Nous rentrons avec ce premier thème dans le vif du sujet : Est-ce qu'une collectivité territoriale est assujettie ou non à la TVA pour une activité donnée au même titre que les autres acteurs économiques ? C'est la question à laquelle nous allons devoir répondre.

2 -Lorsqu'une collectivité territoriale encaisse des recettes dans le cadre d'une opération ou d'une activité elle doit avoir le réflexe de s'interroger sur le point de savoir si ces recettes sont assujetties ou non à la TVA. La réponse à la question de savoir si une activité donnée entre ou pas dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée est parfois délicate.

3 -Pour apprécier si une activité exercée par une personne morale de droit public est placée dans le champ d'application de la TVA je vous propose une démarche par étapes successives.

Première étape :

4 -Il convient tout d'abord de s'interroger sur le point de savoir si l'activité en cause relève de la liste des opérations pour lesquelles les personnes morales de droit public sont assujetties de plein droit à la TVA.

5 -Cette liste est mentionnée au deuxième alinéa de l'article 256 B du Code général des impôts (CGI). Elle vise, notamment, les télécommunications, la fourniture d'eau dans les communes d'au moins 3 000 habitants, la distribution de gaz, d'électricité et d'énergie thermique, les transports de biens, les prestations de services portuaires et aéroportuaires, les transports de personnes, l'organisation d'expositions à caractère commercial,

6 -Si la réponse à cette première question est positive, il incombe à la collectivité d'assujettir à la TVA les recettes qu'elle perçoit dans le cadre de cette activité, puisque celle-ci est imposée à la TVA de plein droit. Il appartient également à cette collectivité territoriale de remplir toutes les obligations qui incombent à un redevable de la TVA.

7 -Dans l'hypothèse où la réponse à cette première question, qui consiste à rechercher si l'activité est l'une de celles qui sont assujetties de plein droit à la TVA en application du 2^{ème}

alinéa de l'article 256 B du CGI, est négative, il convient de passer à **une deuxième étape**, qui consiste à rechercher s'il s'agit d'une activité exercée en vertu d'un pouvoir de souveraineté ou dans le cadre d'une mission d'intérêt général.

Deuxième étape :

8 -La 6^{ème} directive communautaire du 17 mai 1977 dispose que « *les Etats, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque à l'occasion de ces activités ou opérations ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions...* ».

9 -Ce texte a été transposé en droit interne. Il est codifié à l'article 256 B du CGI dont le premier alinéa mentionne que « *...les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs...* ».

10 -Si une réponse positive est apportée à cette deuxième question les recettes liées à l'une ou l'autre des activités des services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels ou sportifs peuvent en principe être considérées comme étant situées en dehors du champ d'application de la TVA.

11 -Il en est ainsi par exemple des recettes de stationnement sur la voie publique puisque dans ce cas, le maire agit dans le cadre de l'exercice de ses prérogatives de puissance publique, et plus particulièrement de ses pouvoirs de police (¹).

12 -Mais il ne suffit pas d'être en présence d'une activité qui concerne les services administratifs, éducatifs, sociaux ou sportifs pour être assuré de déduire, de manière automatique, que ces activités seraient situées en dehors du champ d'application de la TVA. Il faut également vérifier, et ceci constitue un point essentiel, que le non-assujettissement à la TVA de ces activités administratives, sociales, culturelles, sportives... **n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence**. Cette condition majeure est tirée de la 6ème directive communautaire que le législateur national a transposée en droit interne à l'article 256 B alinéa 1 du CGI

13 -. Or la réponse à cette troisième question relative à l'existence d'une activité concurrentielle peut dans certains cas s'avérer complexe et donner lieu à des interprétations diverses. Cette absence de distorsion dans les conditions de la concurrence constitue toutefois un butoir : en effet si une activité d'un service qu'il soit administratif, culturel, social ou sportif entre en concurrence directe avec des entreprises du secteur privé elle devra être assujettie à la TVA.

¹ RM Dufaut Alain JO Sénat du 9 décembre 2004 p.2836

14 -La notion de concurrence, à laquelle il convient de se référer, pour apprécier si les activités exercées en tant qu'autorité publique sont ou non assujetties à la TVA sera examinée par mon confrère Orhan, lorsqu'il envisagera la problématique particulière des activités concurrentielles.

15 -Sans aborder la question relative à ces activités concurrentielles et leur impact quant à l'assujettissement à la TVA, je voudrais évoquer l'hypothèse où une collectivité territoriale exerce des activités économiques qui ne relèvent pas de ses services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs, mais qui relèvent, par exemple, d'un service à caractère industriel ou commercial.

16 -Ces activités sont automatiquement soumises à la TVA, selon les règles du droit commun : ici la collectivité territoriale est réputée agir comme une entreprise. Il suffit que la collectivité réalise des opérations économiques à titre onéreux comme, par exemple, la location de locaux aménagés, la location d'emplacements de stationnement en dehors de la voie publique, la vente d'un terrain à bâtir à un professionnel, des travaux d'études et de recherches...pour qu'elle soit assujettie à la TVA ⁽²⁾.

17 -Il peut également s'agir de la gestion d'une cantine administrative ouverte au personnel employé par une commune. Les recettes perçues dans le cadre de cette activité sont assujetties de plein droit à la TVA, en application des dispositions générales de l'article 256 du CGI qui définissent les opérations assujetties à la TVA ⁽³⁾.

18 -Quant aux cantines scolaires et universitaires, elles sont exonérées de TVA en application de l'article 261-4-4° a) du CGI qui vise les prestations de services et les livraisons de biens qui sont étroitement liées à l'enseignement.

19 -A ce stade, un premier enseignement s'impose: on constate en effet que l'assujettissement des personnes morales de droit public à la TVA ne dépend pas du statut des personnes qui les accomplissent mais de la nature des opérations que ces personnes morales effectuent ⁽⁴⁾. Ce point est important car c'est l'activité réalisée qui délimite le champ d'application de la TVA.

20 - Lorsqu'une collectivité exerce une l'activité qui entre dans le champ d'application de la TVA :

- soit parce qu'il s'agit d'une opération visée au deuxième alinéa de l'article 256 B du CGI (transport de personnes, distribution de gaz, d'électricité..., fourniture d'eau pour les communes d'au moins 3 000 habitants,...) ;

² Doc Adm 3 A 121 m à j. au 20 octobre 1999

³ Instruction du 21 mars 2001 BOI 3 A-5-01 et Instruction n°01-067-MO du 1^{er} août 2001 Bulletin officiel de la comptabilité publique

⁴ Doc Adm 3 A 121 m à j. 20 octobre 1999

- soit parce qu'elle exerce une activité administrative, sociale, sportive ou culturelle suivant des modalités qui entraînent une distorsion dans les conditions de la concurrence ;

- soit encore parce qu'elle exerce une activité purement économique qui ne relève pas des services administratifs, sociaux, culturels ou sportifs, elle doit vérifier et c'est **la dernière étape**, que le chiffre d'affaires que cette activité dégage ou va dégager, est supérieur ou non au chiffre d'affaires plafond fixé pour bénéficier du régime dit de la franchise en base qui est prévu à l'article 293 B du CGI.

21 -En application du régime de la franchise, les redevables de la TVA qui dégagent un faible chiffre d'affaires sont dispensés de la collecte. En d'autres termes, ils sont habilités à ne pas facturer la TVA. En contrepartie, ils ne bénéficient d'aucun droit de déduction de la TVA qui a grevé leurs achats ou leurs investissements.

22 –Sur un plan pratique sont concernées les activités qui dégagent un chiffre d'affaires annuel inférieur à 76 300 € s'il s'agit de livraisons de biens, ou de ventes à consommer sur place ou de prestations d'hébergement. Pour les autres prestations de services le chiffre d'affaires annuel doit demeurer inférieur à 27 000 €.

23 -S'agissant des collectivités territoriales la Direction générale des impôts précise que l'appréciation du chiffre d'affaires plafond s'effectue par secteur d'activité et non au regard de l'ensemble du chiffre d'affaires assujéti à la TVA qu'une commune peut réaliser.

24 -Cette tolérance est avantageuse car les collectivités peuvent de ce fait bénéficier, pour une activité, du régime de la franchise en base alors que l'addition des recettes dégagées par l'ensemble des activités assujetties à la TVA est supérieure au chiffre d'affaires plafond permettant de demeurer dans le régime de la franchise.

25 -Ce régime n'exonère pas la collectivité territoriale de son obligation d'émettre des factures : quand le régime de la franchise trouve à s'appliquer les factures doivent porter une mention spéciale pour informer les tiers. C'est ainsi que sur chaque facture la mention « TVA non applicable, article 293 B du CGI » doit être inscrite. Il est également important, pour la collectivité, de surveiller l'évolution de son chiffre d'affaires afin de facturer la TVA dès que les chiffres d'affaires plafond qui viennent d'être évoqués sont dépassés.

26 -Ce régime de la franchise n'est pas pénalisant pour une collectivité territoriale qui exerce une activité économique qui ne dégage pas un chiffre d'affaires suffisant pour bénéficier du droit à déduction de la TVA sur ses investissements, puisque la collectivité territoriale peut, sous certaines conditions, bénéficier du fonds de compensation pour la TVA (FCTVA). En d'autres termes, la franchise est considérée comme produisant les mêmes effets qu'une exonération de TVA. Ainsi, au travers du FCTVA, la collectivité territoriale, si elle remplit par ailleurs les conditions requises, pourra récupérer une quote-part non négligeable de la TVA qui a grevé ses investissements.

27 -Il est également possible pour une collectivité territoriale de renoncer au régime de la franchise. Tel pourrait être le cas s'agissant d'une activité qui génère d'importants frais de fonctionnement grevés de TVA. En effet, ces frais de fonctionnement sont exclus du mécanisme du FCTVA.

28 -Une dernière précision : le régime de la franchise en base n'est pas applicable aux opérations assujetties à la TVA immobilière, comme par exemple de la vente d'un terrain à bâtir à un professionnel (Article 293 C du CGI). Il en va de même pour les opérations pour lesquelles les collectivités ont opté pour la TVA. Tel est le cas de la location de locaux nus à usage professionnel ⁽⁵⁾.

29 -Cette référence aux activités assujetties à la TVA par option, me permet de faire la transition avec la seconde partie de mon propos relative aux activités qu'une collectivité territoriale peut décider d'assujettir volontairement à la TVA.

II - LES OPTIONS : PRINCIPES ET FORMALISME

30 - La loi offre aux collectivités locales la possibilité d'opter pour l'assujettissement à la TVA de certaines de leurs activités. Mais quel intérêt une collectivité territoriale trouve-t-elle dans l'exercice d'une telle décision?

31 - Pour un investisseur privé, l'option pour le régime de la TVA est motivée par le fait qu'il pourra récupérer la TVA sur les dépenses et plus généralement sur les investissements qu'il a engagés. A défaut d'option, cette TVA payée en amont constituerait une charge dont cet investisseur supporterait le coût.

32 - Mais les collectivités territoriales, à la différence des entreprises, peuvent bénéficier du FCTVA, dans certaines conditions qui seront exposées en détail cet après-midi. Or, ce mécanisme qui permet aux collectivités d'encaisser une véritable « subvention » qui équivaut à environ 80 % de la TVA qui a grevé les investissements, aboutit à des effets très proches de ceux de l'exercice du droit à déduction de la TVA selon les règles classiques.

33 - Dans ces conditions le premier intérêt en faveur de l'exercice de l'option tient au différentiel de TVA non couvert par le FCTVA, ce qui peut constituer des montants non négligeables s'il s'agit d'un investissement important comme en matière de traitement des ordures ménagères.

⁵ Instruction du 20 juillet 1999 BOI 3F-2-99 § 41

34 – Il existe un autre intérêt qui plaide en faveur de l’option qui tient au fait que la TVA qui affecte les dépenses de fonctionnement n’est pas couverte par le FCTVA. Or, si l’activité en cause engendre des frais de fonctionnement importants, il peut être intéressant, pour une collectivité publique d’opter pour l’assujettissement à la TVA, afin de récupérer la taxe sur ces dépenses. Il appartient donc aux collectivités de se placer dans la configuration qui lui est la plus favorable entre le FCTVA et l’option à la TVA.

35 - Quand les conditions permettant de bénéficier du FCTVA ne sont pas réunies, ce qui est le cas lorsqu’une collectivité locale met à disposition, à titre exclusif, un immeuble professionnel nu, dans le cadre d’un contrat de location, au profit d’une entreprise commerciale assujettie à la TVA, laquelle est non éligible par définition au FCTVA, l’option pour l’assujettissement des loyers constitue une démarche qui s’impose ; elle permet en effet à la collectivité territoriale de déduire la TVA sur ses investissements et ses charges de fonctionnement tout en ne faisant supporter aucun surcoût au locataire puisque celui-ci est habilité à déduire la TVA qui grève les loyers en sa qualité d’assujetti à cet impôt.

36 - Une collectivité territoriale peut donc trouver un intérêt à opter pour l’assujettissement à la TVA de certaines de ses activités. Les cas d’ouverture du droit d’opter seront développés dans un premier temps (A) avant d’aborder, dans un second temps le formalisme de l’option (B).

A - LES CAS OU L’OPTION EST POSSIBLE

37 – L’option en faveur de la TVA est exercée soit en application de dispositions insérées dans le code général des impôts qui sont spécifiques aux collectivités territoriales (a) ; soit en application de textes d’application générale (b).

a) Les dispositions spécifiques aux collectivités territoriales

38 - Elles sont issues de deux textes: les articles 260 A et 257-7° du CGI qui énumèrent de manière limitative les opérations qui peuvent être assujetties par les collectivités territoriales à la TVA par option.

39 - L’article 260 A vise:

- la fourniture de l'eau dans les communes de moins de 3 000 habitants ;
- l'assainissement qui comprend l'évacuation des eaux usées et pluviales ;
- les abattoirs publics ;
- les marchés d'intérêt national ;

- le service d'enlèvement et de traitement des ordures ménagères lorsqu'il donne lieu au paiement de la redevance pour services rendus, prévue par l'article L. 2333-76 du code général des collectivités territoriales.

40 - Ces services présentent tous le caractère de services publics à caractère industriel et commercial au sens de la législation applicable aux collectivités locales, et, notamment, au regard des dispositions des articles L. 2221-1 et suivants du code général des collectivités territoriales ⁽⁶⁾.

41 - L'option en faveur de l'assujettissement à la TVA de l'une des activités visées à l'article 260 A précité du CGI est exercée pour une période de 5 ans, renouvelable par tacite reconduction, selon des modalités qui dépendent du point de savoir si l'activité a fait ou non l'objet d'un remboursement de crédit de TVA.

42 - L'article 257-7° du CGI traite quant à lui d'une opération très spécifique qui est la vente d'un terrain à bâtir à des personnes physiques en vue de la construction d'un immeuble affecté à un usage d'habitation. Ce type de cession est en principe exonéré de TVA, et relève des droits de mutation à titre onéreux. Toutefois, le législateur a prévu que, sur option, les collectivités territoriales ou leurs groupements peuvent décider d'appliquer à ces cessions le régime de la TVA immobilière, ce qui permet de déduire la TVA qui, par exemple, a grevé les dépenses engagées pour viabiliser le terrain à bâtir ⁽⁷⁾.

b) les dispositions d'application générale

43 – Au titre de ces dispositions d'application générale nous pouvons citer l'article 260-2° du CGI impose à la TVA, sur option, les locations d'immeubles nus, destinés aux besoins de l'activité professionnelle du preneur, que ce dernier soit assujetti ou non à la TVA, mais dans ce dernier cas il faut recueillir l'accord explicite du locataire non assujetti à la TVA. Il est à noter que l'option est exclue lorsque les locaux loués sont à usage d'habitation.

44 - Pour la location d'immeubles nus à usage professionnel l'option couvre une période de 10 ans ⁽⁸⁾. Elle doit être exercée dans les quinze jours du commencement des opérations de location.

⁶ Doc. Adm. 3A 5411 m. à j. au 20 octobre 1999

⁷ Instruction du 17 mai 1999 BOI 8 A-4-99

⁸ article 194 de l'annexe II au CGI

B – FORMALISME

45 - Lorsqu'une collectivité territoriale opte pour l'assujettissement à la TVA de l'une de ses activités, elle doit impérativement respecter des règles de forme, dont l'omission peut engendrer de lourdes conséquences, puisque la violation de ce formalisme est susceptible de faire perdre à la collectivité territoriale son droit à déduction de la TVA.

46 – L'option nécessite un écrit. Une déclaration sur papier libre suffit. Elle est revêtue de la signature de l'autorité compétente (maire, président du syndicat, etc...). Cette déclaration, est accompagnée d'un extrait du registre des délibérations de l'assemblée qui a pris la décision d'option, ainsi que de la déclaration d'identification ⁽⁹⁾. Lorsqu'il s'agit d'une option pour l'assujettissement à la TVA d'une opération de location d'un immeuble à usage professionnel, l'administration dispense dorénavant le bailleur de joindre une copie du bail à la déclaration d'option ¹⁰.

47 – Dans tous les cas, la déclaration d'option est adressée au service local des Impôts dont dépend la collectivité.

48 – Sur un plan pratique, il est indispensable d'adresser la déclaration d'option à la TVA sous un pli recommandé avec demande d'accusé de réception : il est en effet primordial de conserver la preuve de l'option et de sa date. Le respect de ce formalisme inhérent à l'option est obligatoire car le seul fait de facturer la TVA, de la collecter, de la déclarer et de la reverser au trésor public ne vaut pas option. L'Administration des impôts pourrait donc remettre en cause le principe de déduction de la TVA qui a grevé la construction d'un immeuble si la collectivité n'était pas en mesure de présenter la déclaration d'option, alors même que par ailleurs elle aurait rempli toutes les autres obligations qui incombent à n'importe quel assujetti à la TVA. L'oubli de ces règles de forme peut donc aboutir au reversement dans les caisses de l'Etat de la TVA dont une collectivité a obtenu le remboursement ou la déduction.

49 - Conformément aux dispositions de l'article 201 quinquies, 1er alinéa, de l'annexe II au CGI, l'option doit être exercée distinctement pour chacun des services y ouvrant droit, même si la collectivité ou l'organisme entend exercer l'option pour plusieurs services à compter de la même date ⁽¹¹⁾.

50 - S'agissant plus particulièrement des options qui portent sur un immeuble nu loué à usage professionnel, la collectivité territoriale doit exercer une option distincte pour chaque immeuble ou ensemble d'immeubles ⁽¹²⁾.

⁹ Doc Adm 3 A 542 m. à j. au 20 octobre 1999

¹⁰ instruction du 23 mai 2005 B O I 3 A-4-05

¹¹ Doc Adm 3 A 542 m. à j. au 20 octobre 1999

¹² article 193 de l'annexe II au CGI

51 - Chaque service couvert par l'option constitue de plein droit un secteur distinct ⁽¹³⁾. Ce point sera traité par notre confrère Hervé Orhan.

52 - L'option couvre l'ensemble des opérations relatives au service considéré et non certaines d'entre elles ⁽¹⁴⁾. C'est ainsi qu'une collectivité locale qui a opté pour l'assujettissement à la TVA de son service d'assainissement et qui par la suite concède la partie de ce service relative à l'épuration des eaux usées à une entreprise privée ne peut plus être assujettie à la TVA, l'option étant devenue caduque ⁽¹⁵⁾

53 - La jurisprudence tente d'assouplir ce formalisme. C'est ainsi que l'option pour l'assujettissement à la TVA d'une activité de location de locaux nus, à usage commercial, a été jugée valablement exercée par la souscription d'une déclaration d'existence auprès du centre de formalités des entreprises sur laquelle le loueur avait indiqué relever du régime simplifié d'imposition à la TVA ⁽¹⁶⁾. Mais cette ouverture ne semble pas avoir infléchi la position de l'Administration fiscale qui continue, s'agissant du formalisme relatif à l'option en faveur de la TVA à faire preuve d'une rigueur à notre avis excessive.

54 – Toutefois, lorsqu'une collectivité a omis d'opter, ou lorsqu'elle l'a fait mais sans respecter les formes requises, elle peut toujours régulariser après coup sa situation, en déposant une option écrite régulière en la forme auprès du centre des impôts. Mais, dans une telle hypothèse, son droit à déduction de la TVA n'est pas intégral. S'il s'agit d'un immeuble, le montant de la TVA déductible est amputé d'un 1/20 par année civile ou fraction d'année écoulée depuis l'acquisition ; pour les autres immobilisations, il est pratiqué une réfaction d'1/5 par année civile ou fraction d'année écoulée. Ainsi et pour reprendre l'exemple des immeubles, si la TVA déductible sur une construction est de 100 et qu'une option est régularisée trois ans après le début de la location de l'immeuble, le crédit de départ de TVA sera de 85 ($100 - 3/20 \times 100$).

55 – Les collectivités territoriales qui exercent une option en faveur de l'assujettissement à la TVA de l'une de leurs activités doivent impérativement respecter à la lettre le formalisme, et conserver la preuve de la réalité de l'option. Il faut qu'elles soient en effet en mesure de la justifier à tout moment, sachant que l'administration peut soulever cette question sans limite de délai à un moment où, par exemple, la collectivité présente une demande de remboursement de crédit de TVA à la suite de la réalisation de travaux de rénovation qui peuvent intervenir plusieurs années après la mise en location de l'immeuble.

¹³ art. 201 sexies de l'annexe II au CGI

¹⁴ Doc. Adm. 3 A 542 m. à j. au 20 octobre 1999

¹⁵ TA Lille 6 novembre 2003 n°03-1258 Communauté urbaine de Dunkerque RJF 2004 n°362

¹⁶ CAA LYON 14 novembre 2004 n°97-20275 RJF 2003 p. 826