

COLLECTIVITES TERRITORIALES ET TVA

RENNES 26 MAI 2005

CONVENTION NATIONALE DES AVOCATS 2005

Maîtres Hervé ORHAN et Bruno CORBIN, Avocats Associés

FIDAL RENNES

**LES CONSEQUENCES DE L'ASSUJETTISSEMENT
A LA TVA**

Les écueils à éviter

Les conséquences de l'assujettissement à la TVA

Les écueils à éviter

▪ **INTRODUCTION :**

Les conditions de l'assujettissement à la TVA de certaines opérations réalisées par les collectivités publiques résultent de la validation d'un certain nombre de critères objectifs, nous plaçant ou non sur un terrain concurrentiel.

En entrant dans le champ d'application de la taxe, tout redevable doit faire face à des obligations formelles extrêmement strictes dont l'invalidation même partielle peut entraîner la perte des droits à déduction ou leur amputation.

Un certain nombre d'écueils sont à éviter, notamment au regard des obligations déclaratives et comptables.

En outre, une attention tout à fait particulière est à apporter sur la règle de l'équilibre financier des opérations assujetties en présence de subventions d'équipement ou de virements financiers internes.

Dans un premier temps, nous insisterons sur les écueils à éviter s'agissant des obligations déclaratives et comptables et sur les livraisons à soi-même (LASM). (I)

Nous consacrerons dans un second temps nos développements aux modalités particulières de l'exercice du droit à déduction de la TVA attaché au coût d'équipements financés par subventions.(II)

▪ **PLAN DETAILLE :**

I. Les obligations déclaratives et comptables des redevables de la TVA et le cas particulier des livraisons à soi-même.

A. Les obligations déclaratives et comptables des redevables

1. Les obligations déclaratives incontournables propres aux opérations

- a. La déclaration d'existence de l'article 286-I du CGI
- b. La déclaration de cessation d'activité de l'article 36 annexe IV du CGI
- c. Les déclarations d'option pour l'assujettissement à la TVA :
 - La déclaration d'option de l'article 260 A du CGI.
 - La déclaration d'option de l'article 260-2° du CGI.
- d. La déclaration des secteurs distincts d'activités

2. Les obligations déclaratives propres à l'assiette

- a. La déclaration de TVA
- b. L'établissement des factures ou des documents en tenant lieu (règles applicables à compter du 1^{er} juillet 2003)

3. Les obligations comptables liées aux conditions de l'assujettissement

- a. Les conditions générales (principes généraux)
- b. Les conditions spécifiques propres à la sectorisation

B. Les livraisons à soi-même

1. La livraison à soi-même d'un équipement intégralement affecté à des opérations soumises à la taxe

- a. Les cas d'imposition des LASM
- b. LASM : mode d'emploi

2. Le cas particulier des LASM des investissements mixtes (partiellement affectés à des opérations soumises à la TVA) :

- *Une illustration particulière, cas d'école : l'hypothèse d'une usine d'incinération d'ordures ménagères (UIOM) produisant de l'énergie commercialisée en TVA*

II. Les modalités de l'exercice du droit à déduction et les conséquences particulières du financement par subventions d'équipement.

A. Les principes du droit à déduction

1. La logique d'application de « la chaîne TVA » (TVA d'amont / TVA d'aval)
2. La nécessité d'un lien direct et immédiat avec les opérations ouvrant droit à déduction.
3. Le butoir économique : la règle de l'équilibre financier

B. Les conséquences particulières du financement par subventions d'équipement

1. Qu'est ce qu'une subvention d'équipement ?
2. L'influence des subventions d'équipement sur les droits à déduction de la taxe
3. Le cas particulier des virements financiers internes

▪ **DEVELOPPEMENTS :**

I. Les obligations déclaratives et comptables des redevables de la TVA et le cas particulier des livraisons à soi-même.

A. Les obligations déclaratives et comptables des redevables

1. Les obligations déclaratives incontournables propres aux opérations

a. La déclaration d'existence de l'article 286-I du CGI

L'article 286-I-1° et 2° du CGI dispose :

« Toute personne assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée doit :

1° Dans les quinze jours du commencement de ses opérations, souscrire au bureau désigné par arrêté une déclaration conforme au modèle fourni par l'administration.

2° Fournir sur un imprimé remis par l'administration, tous renseignements relatifs à son activité professionnelle »

Ces déclarations doivent être renouvelées en cas de modification substantielle des conditions d'exercice de l'activité des redevables (article 35 annexe IV du CGI).

Il ressort de l'article 32-a de l'annexe IV du CGI que ces démarches doivent être réalisées auprès du centre des impôts dont relève la collectivité locale.

Sur cette première série d'obligations formelles, les collectivités publiques sont traitées comme tout redevable de droit commun de la TVA.

b. Déclaration de cessation d'activité de l'article 36 annexe IV du CGI

Les redevables de la TVA qui cessent d'exercer leur activité doivent, dans les 30 jours de cet événement, en faire la déclaration auprès de leur centre des impôts (article 286 du CGI et 36 de l'annexe IV).

c. Déclaration d'option pour l'assujettissement à la TVA

- La déclaration d'option de l'article 260 A du CGI (pour mémoire, point traité par Maître Marie-Véronique Poirier-Jouan) ;

- La déclaration d'option de l'article 260-2° du CGI ;

Dans ces deux cas, le formalisme se résume à sa plus simple expression et passe par l'envoi d'une lettre expresse revêtue de la signature de l'autorité compétente et comportant en annexe un extrait du registre des délibérations de l'assemblée qui a pris la décision d'option.

➤ **L'assouplissement des conditions d'exercice de l'option par l'instruction du 23 mai 2005.**

Il n'est désormais plus nécessaire de produire avec la lettre d'option un contrat de bail. Une simple lettre d'option formalisant l'intention de son auteur de soumettre à la TVA son activité de location suffira (BOI 3 A-4-05)

Important : Lorsqu'une collectivité locale décide de soumettre à la TVA une activité pour laquelle l'option pour le paiement volontaire de la taxe est possible (exemple : location de locaux nus), celle-ci doit obligatoirement en informer le service local des impôts par une déclaration expresse.

A défaut et ce, même si les recettes sont spontanément soumises à la TVA, l'option ne peut être considérée comme valable et en conséquence les droits à déduction exercés peuvent être remis en cause.

d. La déclaration des secteurs distincts d'activité

➤ Les cas de constitution de secteurs distincts d'activités

Les cas de constitution de secteurs distincts résultent :

1° Soit de l'application du principe énoncé à l'article 213 annexe II du CGI ;

2° Soit de l'application de textes réglementaires particuliers ;

1°- En application du principe général de l'article 213 annexe II du CGI, il y a lieu de constituer des secteurs distincts lorsque les deux conditions suivantes sont réunies :

- Exercice par un même assujetti de plusieurs activités. Cette condition s'apprécie en retenant un certain nombre de critères tenant à la fois à la nature économique de chaque activité et surtout, à l'utilisation de moyens différents d'exploitation (investissements, personnels distincts), et à la tenue d'une comptabilité séparée (D. adm. 3 D-1722 n°3)

- Activités différentes non soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA. Tel est le cas lorsqu'un redevable exerce à la fois une activité imposable et une activité exonérée. En revanche, le régime des secteurs distincts ne trouve pas à s'appliquer, si toutes les activités de l'assujetti comprennent exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction.

2° - En application des textes réglementaires particuliers, doivent être constituées en secteurs distincts pour l'exercice des droits à déduction notamment les activités suivantes :

- les locations d'immeubles nus à usage professionnel imposées par option ;
- les différents services des collectivités locales soumis à la TVA par option ;
- livraison à soi-même de logements sociaux à usage locatif ou de certains travaux de réhabilitation réalisés dans les mêmes logements ;

S'agissant des collectivités locales ayant plusieurs services soumis à la TVA par application de l'article 260 A du CGI, ces collectivités doivent exercer l'option distinctement pour chacun des services énumérés à l'article 260 A, cette option couvre alors l'ensemble des opérations relatives au service considéré.

➤ Les obligations formelles de sectorisation

L'obligation générale de déclarer la création de toute nouvelle activité procède des dispositions de l'article 286 du CGI et des articles 32 à 36 de l'annexe IV à ce code.

De plus, l'article 40-2, 2^e al. de la même annexe, fait obligation aux assujettis :

- d'une part, de faire connaître à l'administration leur intention de considérer l'activité nouvellement créée comme constituant un secteur distinct ; toutefois, cette formalité n'est pas exigée lorsque l'application de l'article 213 de l'annexe II au CGI à l'activité en cause est prévue par un texte législatif ou réglementaire.
(Exemple : pour les locations d'immeubles soumises à la TVA par option, le secteur distinct d'activité se constitue de plein droit)
Ces obligations, qui doivent être accomplies dès la création de l'activité en cause, revêtent une importance particulière car elles permettent, le cas échéant, à l'administration d'examiner la nécessité ou le bien-fondé de l'application de l'article 213 de l'annexe II en cas de création d'une nouvelle activité.
- d'autre part, de déclarer les modifications aboutissant à la création d'une activité exonérée

Inst. 18 février 1981, 3 D-81 ; D. adm. 3 D-1722 n° 22, 2 novembre 1996

Les obligations de l'article 213 annexe II du CGI concernent les activités placées dans le champ d'application de la TVA. Elles sont à distinguer de celles édictées à l'article 207 bis 6° annexe II propres au droit à déduction de la TVA des assujettis partiels. (Cf. infra).

2. les obligations déclaratives propres à l'assiette

a. La déclaration de TVA

Comme tout redevable de la TVA, la collectivité est tenue de remettre, chaque mois, ou chaque trimestre, à la recette des impôts dont elle dépend et au plus tard le 24 du mois suivant, une déclaration de TVA indiquant d'une part, le montant total des opérations qu'elle a réalisées, d'autre part, le détail des opérations taxables et ses droits à déduction de la taxe.

Cette déclaration qui traduit par ailleurs le respect des règles de fait générateur et d'exigibilité doit être accompagnée, dans le cas général, du paiement de la taxe exigible.

Mais, il faut rappeler que lorsqu'ils sont redevables de la TVA, les collectivités et établissements publics locaux acquittent les droits dus en opérant un virement sur le compte du trésor, via un compte de transfert entre comptes publics.

Enfin sauf cas particulier, il est fait obligation à la collectivité de souscrire une déclaration distincte pour chaque service assujéti à la TVA sur option.

Point particulier concernant la télé-déclaration des CA3 : les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 15.000.000 € Hors Taxe doivent souscrire leur déclaration de TVA par voie électronique.

Pour les collectivités locales, le seuil de 15 millions d'euros s'apprécie par activité ou groupe d'activités faisant l'objet du dépôt d'une déclaration de TVA séparée (Inst 13 K-11-01). Lorsque ce seuil est dépassé, seule l'obligation de télé-déclaration s'impose. Le paiement des droits dus par virement interne sur le compte du trésor (via un compte de transfert entre comptes publics) dispense en effet les collectivités locales de l'obligation de télé-règlement ou de l'obligation de paiement par virement (Rép BAERT : AN 18-3-2002)

b. L'établissement des factures ou des documents en tenant lieu (régime applicable à compter du 1^{er} juillet 2003)

A l'instar de l'ensemble des opérateurs économiques, les collectivités territoriales doivent respecter l'ensemble des obligations tenant à la facturation.

L'article 27 de la Loi de Finances pour 2002 a transposé en droit interne la directive du 20/12/2001 (2001/115/CE).

Ces nouveaux textes visent à moderniser et à simplifier les obligations traditionnelles en matière d'établissement des factures.

Le texte de la directive permet à tous les opérateurs établis au sein de l'Union Européenne de disposer d'un cadre juridique commun .

➤ S'agissant des mentions obligatoires à faire figurer sur les factures

- L'article 242 nonies A de l'annexe II du CGI en donne la liste détaillée

Les mentions principales obligatoires sont les suivantes :

- Le nom complet et l'adresse de l'assujéti et de son client ;
- Le numéro individuel d'identification attribué à l'assujéti en application de l'article 286 ter du CGI ;

- Les numéros d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée du vendeur et de l'acquéreur pour les livraisons désignées au I de l'article 262 ter du CGI (livraisons intracommunautaires) ;
- Le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée du prestataire ainsi que celui fourni par le preneur pour les prestations pour les mentionnées aux 3°, 4° bis, 5° et 6° de l'article 259 A du CGI (livraisons et prestations intracommunautaires, prestations des intermédiaires...) ;
- Sa date de délivrance ou d'émission pour les factures transmises par voie électronique ;
- Un numéro unique basé sur une séquence chronologique et continue ;
- Pour chacun des biens livrés ou des services rendus, la quantité, la dénomination précise, le prix unitaire hors taxes et le taux de taxe sur la valeur ajoutée légalement applicable ou, le cas échéant, le bénéfice d'une exonération ;
- La date à laquelle est effectuée, ou achevée, la livraison de biens ou la prestation de services ou la date à laquelle est versé l'acompte visé au c du I de l'article 289 du CGI ;
- Le montant de la taxe à payer et, par taux d'imposition, le total hors taxe et la taxe correspondante mentionnés distinctement ;
- En cas d'exonération, lorsque le client est redevable de la taxe ou lorsque l'assujetti applique le régime de la marge bénéficiaire, la référence à la disposition pertinente du CGI ou à la disposition correspondante de la directive 77/88/CEE du 17 mai 1977 ou à tout autre mention indiquant que l'opération bénéficie d'une mesure d'exonération, d'un régime d'autoliquidation ou du régime de la marge bénéficiaire.

3. Les obligations d'ordre comptable

Tant l'assujetti partiel que le redevable partiel ont l'obligation d'isoler comptablement leurs opérations effectuées soit en qualité de non-assujetti, soit en qualité d'assujetti exonéré, soit en qualité d'assujetti effectivement soumis à la taxe.

C'est l'article 207 bis annexe II du CGI qui organise pour les assujettis partiels, au titre des modalités d'exercice de leurs droits à déduction, l'affectation de leurs dépenses proportionnellement à leurs utilisations entre le « hors champ d'application » et le « dans le champ d'application ».

C'est l'article 213 annexe II du même code qui organise par ailleurs pour les redevables partiels les modalités comptables visant à isoler les secteurs assujettis obéissant à des règles différentes en matière de TVA.

Les redevables doivent tenir des documents comptables qui leur permettent de justifier du détail des opérations imposables ou non imposables qu'ils réalisent (article 286-I-3° du CGI et 37 de l'annexe IV du même code).

a. Les conditions générales de l'article 213 annexe II

Le rappel des principes ci-dessus montre qu'il n'y a pas d'obligation au sens strict d'avoir des comptabilités distinctes.

Cette nécessité peut cependant résulter de l'article 260 A du CGI, pour l'application des droits à déduction de la TVA afin de respecter les règles de la sectorisation.

En outre, pour les collectivités publiques, la doctrine fiscale précise qu'il n'y a pas d'obligation d'avoir des budgets annexes.

b. Les conditions spécifiques propres à la sectorisation des activités visées à l'article 260-A du CGI

Contrairement au cas général évoqué ci-dessus, l'alinéa 2 de l'article 201 octies de l'annexe II au CGI précise que chaque service au titre duquel l'option a été exercée doit faire l'objet d'une comptabilité distincte.

Cette comptabilité, qui conformément à l'article 201 octies de l'annexe II au CGI doit s'inspirer du plan comptable général, fait apparaître un équilibre entre :

- L'ensemble des charges du service, y compris les amortissements techniques des immobilisations d'une part ;
- L'ensemble des produits et recettes du service, d'autre part ;

Le cadre comptable ainsi défini est celui qui résulte des dispositions en vigueur en matière de comptabilité publique. Selon la doctrine de l'administration fiscale, les services concernés par l'option doivent, en raison de leur caractère industriel et commercial, faire l'objet d'une comptabilité distincte de type commercial.

L'utilisation de ce cadre comptable constitue par ailleurs une obligation d'ordre fiscal et s'impose dès lors à tout service placé sous option, alors qu'au regard des règles de la comptabilité publique, elle peut n'être que facultative pour certaines collectivités locales.

La couverture des amortissements techniques comptabilisés et des autres dépenses du service par des recettes correspondantes revêt également un caractère obligatoire, de sorte que le déficit éventuel doit nécessairement se traduire par l'inscription en recettes d'une subvention équivalente.

Inst. 11 septembre 1975, 3 A-17-75 V-a-2 ; D. adm. 3 A-544 n° 5 à 8, 20 octobre 1999.

B. Les livraisons à soi-même

L'article 257-7° du CGI rend imposables à la TVA certaines opérations particulières communément qualifiées de livraisons à soi-même.

La livraison à soi-même est l'opération par laquelle une personne obtient, avec ou sans le concours d'un tiers, un bien ou une prestation de service à partir d'éléments ou de biens lui appartenant.

S'agissant d'intégrer au mieux la problématique des livraisons à soi-même au regard des opérations effectuées par des collectivités territoriales, il convient d'envisager deux exemples, l'un concernant un équipement totalement affecté à l'opération soumise à TVA, l'autre visant une livraison à soi-même d'une opération partiellement affectée à des opérations soumises à TVA, au travers d'un cas d'école : une usine d'incinération des ordures ménagères (UIOM).

1. les livraisons à soi-même d'un équipement totalement destiné à des opérations taxables à la TVA (l'exemple de la LASM d'un immeuble)

a. Cas d'imposition

En principe, l'achèvement de l'immeuble ne constitue pas un chef d'imposition à la TVA, sauf dans certains cas où le constructeur est obligé de se livrer à lui-même l'immeuble construit.

Il s'agit ici de l'application à la TVA immobilière de la pratique de la livraison à soi-même qui, dans certaines situations relevant de la TVA de droit commun, consiste à considérer, en l'absence de toute cession ou opération équivalente, que le redevable est néanmoins censé, par une sorte de fiction purement fiscale, « se livrer à lui-même » certains biens ou services.

La livraison à soi-même vise à remettre sur un pied d'égalité en matière de TVA, l'agent économique qui construit lui-même un immeuble pour l'affecter à des opérations imposables à la TVA de plein droit ou sur option et celui qui pour les mêmes activités se porterait acquéreur d'un immeuble neuf auprès d'un tiers.

- Sont concernés par ce formalisme les immeubles non affectés à l'habitation pour les trois quarts au moins de leur superficie et destinés à être utilisés pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA.
- Donnent aussi lieu à livraison à soi-même certains logements sociaux bénéficiant du taux réduit de la TVA (régime des logements sociaux visés à l'article 257-7° du CGI).

Ce régime très spécifique vise à permettre à des propriétaires de logements sociaux dont parfois les collectivités locales, de transformer la TVA d'amont facturée par les entreprises de bâtiment de construction au taux normal de la taxe (19,6 %) en une TVA au taux réduit (5,5 %) selon un schéma déclaratif par ailleurs pratiqué pour les LASM de droit commun.

b. Modalité d'imposition

Comme toute opération soumise à la TVA, la livraison à soi-même requiert que soit défini le redevable de la TVA, le fait générateur, l'exigibilité de la taxe, son assiette, son taux et enfin les modalités de récupération de la TVA collectée sur les LASM

➤ Redevable de la TVA

Le redevable de la TVA sur les livraisons à soi-même est le constructeur de l'immeuble.

➤ Fait générateur et exigibilité

La taxe est exigible à la date de réalisation du fait générateur. Le fait générateur de la TVA se produit à la date de livraison des immeubles, qui doit intervenir lors de leur achèvement et au plus tard lors de la délivrance par le directeur départemental de l'équipement du récépissé de la déclaration attestant l'achèvement des travaux.

➤ Assiette et taux de TVA

L'assiette de la taxe correspond au prix de revient total des immeubles déterminé hors-taxe, y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport (y compris également les frais financiers exposés pour la construction, les frais administratifs supportés pendant la construction, ainsi que les taxes et redevances dues par les constructeurs)

Ce prix de revient doit être déterminé « hors TVA ».

Les livraisons à soi-même imposables donnent lieu, en principe, à l'application du taux normal de 19,6 % (sauf le cas spécifique évoqué plus haut des LASM « sociales » au taux de 5,5 %).

Rappel : le régime d'exonération d'impôt indirect prévu à l'article 1042 du CGI qui profite aux collectivités locales et établissements publics locaux en matière d'acquisition immobilière réalisée à titre onéreux est inapplicable en l'espèce.

➤ Les modalités de récupération de la TVA collectée sur LASM

Pour résumer, et dès lors que par définition l'immeuble objet de la livraison à soi-même est affecté à des opérations soumises à la TVA, la taxe d'amt est par nature récupérable.

Elle l'est dès sa facturation par les entreprises chargées de la construction du bien à travers les remboursements de crédit de TVA (imprimé n° 3519) ; il s'agit alors d'une TVA de droit commun.

A l'achèvement de l'immeuble, la livraison à soi-même qui constitue par ailleurs la voie de passage obligatoire du champ d'application de la TVA de droit commun à celui de la TVA immobilière donne lieu à une liquidation définitive de la taxe sur le prix de revient des constructions auto-facturées par le constructeur qui tout à la fois la collecte et la récupère.

2. Le cas particulier des livraisons à soi-même des investissements mixtes partiellement affectés à des opérations soumises à la TVA :

La livraison à soi-même est une opération formelle visant certains équipements spécifiques construits par les collectivités locales et notamment par exemple pour les biens mixtes tels que les usines d'incinération d'ordures ménagères (UIOM).

Il sont principalement affectés à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA (incinération des ordures ménagères, activité prépondérante) et à des opérations situées dans le champ de la TVA (valorisation et vente de l'énergie thermique produite par l'usine).

Au regard des règles régissant le champ d'application de la TVA, la personne morale de droit public réalisant ce type d'investissement est un assujetti partiel de la TVA.

La collectivité doit en conséquence procéder à l'affectation de ces dépenses d'investissement en cause entre les secteurs « hors champ » et « dans le champ » d'application de la taxe, respectant en cela les dispositions de l'article 207 bis de l'annexe II du CGI et ce dès la première utilisation du bien.

Pour ce cas d'école, l'étape déclarative de la livraison à soi-même est essentielle car c'est elle qui permettra, sous conditions, d'organiser formellement la récupération de la TVA d'amont grevant le prix de revient définitif de cet équipement complexe selon la double voie (FCTVA / TVA de droit commun).

Une instruction fiscale du 7 octobre 1998 organise en effet l'attribution possible au FCTVA à hauteur de la quote-part des recettes non soumises à la taxe par rapport aux ressources totales du service.

Cette instruction fonde donc notamment au plan déclaratif, l'accès à la double voie de récupération de la taxe sur la réalisation effective de cette LASM.

II. Les modalités de l'exercice du droit à déduction – les conséquences du financement par subventions d'équipement

A. Les principes du droit à déduction

1. La logique d'application de la chaîne TVA (TVA d'amont / TVA d'aval)

Le principe fondamental sur lequel repose tout le système de la TVA est que la taxe qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable (taxe « d'amont ») est déductible de la taxe applicable à cette opération (taxe « d'aval »).

2. La nécessité d'un lien direct et immédiat avec les opérations ouvrant droit à déduction

Pour la CJCE, l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA d'amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit. A cet égard, le but ultime poursuivi par l'assujetti est indifférent.

Ce lien direct et immédiat présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir les biens et les services fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations en aval ouvrant droit à déduction. A défaut d'un tel lien, un droit à déduction peut néanmoins être reconnu si les dépenses font partie des frais généraux du redevable lesquels sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des produits d'une entreprise et entretiennent ainsi, en principe, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti.

CJCE 6-4-1995 aff. 4/94, BLP Group plc
CJCE 8-6-2000 aff. 98/98, Midland Bank plc
CJCE 22-2-2001 aff. 408/98, Abbey National plc

Pour l'administration fiscale, il doit exister une «correspondance physique et financière » entre les biens et les services acquis et la réalisation d'opérations taxables.

En conséquence, lorsqu'en raison des conditions spécifiques de son activité, un redevable forme ses prix, abstraction faite de la valeur des équipements utilisés, la taxe afférente à ces biens n'est pas déductible (D. adm. 3 D-1723 n° 31).

En la matière, les collectivités locales sont soumises pour l'exercice du droit à déduction aux mêmes obligations que tout autre assujetti redevable de la taxe.

A l'inverse, il est indéniable que les effets « perturbateurs » dans la chaîne d'application de la TVA des financements par subventions d'équipement concernent également les collectivités locales sans doute plus directement.

3. Le butoir économique : la règle de l'équilibre financier

Si le redevable subventionné intègre dans le prix de ses opérations les dotations aux amortissements des biens financés en totalité ou partiellement par cette subvention, la TVA d'amont peut être déduite dans les conditions habituelles.

S'il s'avère que cette condition financière de répercussion des amortissements n'est pas respectée, la TVA afférente aux biens ainsi financés ne peut pas être déduite à hauteur de la quote-part subventionnée.

Un exemple d'application de ce dispositif mis en place par l'instruction du 8 septembre 1994 permet de comprendre la portée de cette règle du butoir économique tel qu'elle est appréciée par l'administration fiscale.

Un bien d'investissement dont le prix d'achat est de 119.600 € (TTC), TVA 19.600 €, est financé pour partie (20%) par une subvention d'équipement d'un montant de 20.000 €.

Le redevable n'a pas répercuté dans le prix de ses opérations taxables la part de l'amortissement du bien qui correspond à la partie financée par la subvention d'équipement.

En conséquence, la taxe grevant le bien (19.600 €) ne pourra être déduite qu'à hauteur de $19.600 \text{ €} \times 80 \% = 15.680 \text{ €}$. Le redevable applique le cas échéant et dans les conditions habituelles le pourcentage de déduction de l'entreprise à la taxe ainsi calculée.

B. Les conséquences particulières du financement par subventions d'équipement

1. Qu'est ce qu'une subvention d'équipement ?

Il s'agit de subventions non imposables qui sont, au moment de leur versement, allouées pour le financement d'un bien d'investissement déterminé.

Le caractère de subvention d'équipement est donc déterminé par la partie versante. Une subvention qui serait utilisée a posteriori par le bénéficiaire pour acquérir une immobilisation ne peut pas être assimilée à une subvention d'équipement.

En outre la subvention doit être affectée directement à l'acquisition d'une immobilisation.

Ne sont pas considérés comme des subventions d'équipements, les versements destinés à financer des remboursements d'emprunts contractés pour l'acquisition d'une immobilisation ou à couvrir les charges d'amortissement de celles-ci.

En effet, ce type de versement doit être intégré comme toute subvention non imposable au dénominateur du prorata.

Une subvention d'équipement ne peut constituer la contrepartie d'une opération imposable à la TVA ; par exemple : la rémunération d'une prestation de service, sans quoi elle cesse de pouvoir être labellisée en tant que telle et est donc à soumettre à la taxe conformément aux dispositions de l'article 256 du CGI.

Exemples :

- d'une subvention d'équipement qui constitue la contrepartie directe d'un service rendu (CE 26 juillet 1978, n° 1571, association sportive automobile de Magny-Cours)
- d'une subvention d'équipement qui constitue un complément de prix d'une opération imposable. (Instruction du 8 septembre 1994, 3 CA-94 n°150)

Sont également exclues du régime des subventions d'équipement, les subventions versées sans affectation précise à des comptes qualifiés par exemple : « *Fonds d'équipement* » ou « *fonds de renouvellement des équipements* ». (Instruction du 21 janvier 1985, 33 D-1-85 n°40).

2. L'influence des subventions d'équipement sur les droits à déduction de la taxe

La non-imposition à la TVA des subventions d'équipement provient d'une très ancienne solution administrative fondée sur le principe que ces sommes ne constituent pas la contrepartie d'une opération imposable.

(Rép. Millon : AN 25 août 1979 p. 6759 n° 8878 ; Rép. Dubanchet : Sén. 7 avril 1980 p. 1750 n° 31530 ; Rép. Destrade : AN 22 juillet 1985 p. 3407 n° 68325.)

L'administration admet, d'une part, que les subventions d'équipement ne soient pas soumises à l'imposition, d'autre part, qu'il soit fait abstraction de leur montant pour le calcul du prorata et enfin que les biens acquis au moyen de ces subventions ouvrent droit à déduction

Cette tolérance est subordonnée au respect de la condition financière d'intégration du coût des biens dans le prix des opérations taxables (Cf. supra)

S'agissant des services publics, l'administration a indiqué que la condition financière est remplie lorsque, d'une part, dans les charges du service figure en plus des charges courantes d'exploitation le montant de l'amortissement technique des immobilisations ou, pour un montant au moins égal, d'autres charges afférentes à ces biens telles que par exemple les annuités d'emprunts contractés pour leur acquisition et, d'autre part, que les recettes du service, quelle que soit leur origine, équilibrent au moins la totalité de ces charges et sont, bien entendu, soumises à la TVA.

(Rép. Paillé : AN 28 juin 1999 p. 3972 n° 26211)

La jurisprudence communautaire pourrait conduire à l'invalidation de cette limite administrative qualifiée de « conditions financières du droit à déduction »...

Les conclusions de l'Avocat général POIARES MADURO sous les affaires C – 243/03 (Commission contre France) et C – 204 /03 (Commission contre Espagne) présentées le 10 mars 2005 ouvrent une brèche fort intéressante...

En effet, ce dernier considère que la « condition financière » ajoute une condition préalable à la déductibilité de la TVA afférente à l'achat de biens d'équipement financés au moyen de subventions, alors qu'il découle clairement de l'article 17 de la sixième directive que la seule condition pour qu'un assujetti puisse déduire la TVA est l'affectation du bien à ses activités taxées.

Une éventuelle évolution de la jurisprudence sur cette question est à replacer dans un contexte où il apparaît aujourd'hui que les risques encourus par les assujettis ou les redevables partiels de la TVA sont sans doute plus importants s'agissant du quantum des droits à déduction que s'agissant des problématiques de qualification des opérations assujetties.

Comme on l'a vu, l'œuvre première de la jurisprudence Communautaire et Nationale a d'abord porté sur la construction des critères objectifs conduisant ou non à l'assujettissement de certaines opérations ou ressources particulières.

La théorie du « lien direct » reprise par la doctrine fiscale est aujourd'hui stabilisée dans ses contours, ce qui n'est pas encore le cas s'agissant de la règle de la « condition financière » ici examinée.

Les collectivités locales se doivent de suivre de très près les évolutions attendues sur ces questions les concernant plus directement que tout autre assujetti ou redevable partiel.

Deux mots enfin concernant la dotation globale d'équipement, qui constitue une participation de l'Etat aux dépenses d'investissement réalisées par les communes, les départements et leurs groupements (Loi 82-213 du 2 mars 1982), quelques observations complémentaires sont utiles.

Lorsqu'elle se rapporte à des investissements utilisés pour l'exercice d'une activité imposée à la TVA, de plein droit ou sur option, la dotation globale d'équipement perçue suit le régime des subventions d'équipement (Inst. 3 mars 1987, 3 D-3-87 ; D. adm. 3 D-1711 n° 31, 2 novembre 1996).

En conséquence :

- les sommes reçues à ce titre ne sont ni à comprendre dans la base d'imposition ni à prendre en compte pour le calcul du pourcentage de déduction.
- les équipements ainsi subventionnés ouvrent droit à déduction à la condition notamment que leur coût intégral (y compris la part financée par la dotation globale d'équipement) soit répercuté dans les tarifs pratiqués (D. adm. 3 D-1711 n° 31, 2 novembre 1996).

3. Le cas particulier des virements internes

La question de la qualification des virement financiers internes est une question délicate.

Les virements internes qu'une collectivité publique effectue entre les budgets de ses différents services sont, en principe, non-imposables à la TVA (même s'ils sont reçus par un service taxable) mais doivent être inscrits au dénominateur du prorata de déduction (CGI annexe II article 212).

Il est toutefois admis que les virements internes soient soumis volontairement à la TVA par les organismes qui le demandent.

Les redevables (collectivité locale, établissement public) qui souhaitent bénéficier de cette solution doivent en faire par écrit la demande au service des impôts auprès duquel ils déposent leurs déclarations de TVA. Cette demande doit mentionner la date d'effet de l'engagement qui vaut pour une période de dix ans.

Un redevable qui n'aurait pas respecté son engagement supporterait les rappels de TVA résultant de l'inscription de la subvention ou du virement au dénominateur du rapport de déduction de l'année de leur versement.

(Inst. 8 septembre 1994, 3 CA-94 n° 153 ; D. adm. 3 D-1711 n° 34, 2 novembre 1996)

En contrepartie de l'imposition à laquelle ils s'engagent, ils exercent leurs droits à déduction sans limitation.

Cette solution s'applique dans les mêmes conditions aux subventions non-imposables versées entre une collectivité locale et un de ses établissements publics.

Exemple : versement d'une subvention entre une collectivité, une autorité organisatrice du réseau de transport et sa régie personnalisée.

D. Adm. 3 D-1711 n°34
