

06110 DIAP



ENFIP  
ÉCOLE NATIONALE  
DES FINANCES PUBLIQUES

# LA TVA DES COLLECTIVITES LOCALES

DECEMBRE 2017

# INTRODUCTION 2/2

- **Les notes du 15 mai 2009 et du 22 juillet 2016**

- le service rendu aux collectivités locales est renforcé avec la Nouvelle Offre de Services (NOS)
- le comptable est l'interlocuteur privilégié des collectivités territoriales

- **Les rôles du comptable**

- information
- alerte

- **Le binôme « comptable / responsable de SIE »**

Le comptable peut s'appuyer sur le responsable de SIE pour répondre aux questions fiscales

# PRINCIPES GENERAUX DE LA TVA

- ➔ Modes d'exploitation des SPL
- ➔ Principales notions de TVA
- ➔ Récupération de la TVA
- ➔ Les subventions

# MODES D'EXPLOITATION DES SPL

La question de la TVA est souvent liée à celle des Services Publics à caractère Industriel ou Commercial (SPIC) qui peuvent être exploités sous différentes formes :

- **Exploitation directe :**

- régie simple ou directe
- régie dotée de l'autonomie financière voire de la personnalité morale

- **Gestion déléguée :**

- concession
- affermage

- **Mode de gestion mixte :**

- régie intéressée
- gérance

# CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA

**HORS CHAMP  
D'APPLICATION**

**DANS LE CHAMP  
D'APPLICATION**



**Opérations non imposables**



**Opérations imposables par nature**



**Opérations exonérées**



**Opérations  
imposées sur  
option**

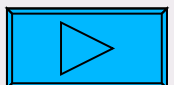
**Opérations imposées**



**Opérations imposables par disposition  
expresse de la loi**

**Opérations imposables sur  
option**

**art. 260 A du CGI**



# OPERATIONS IMPOSABLES PAR NATURE

## Livraison de biens corporels ou Prestation de Service

➤ effectuée à titre onéreux

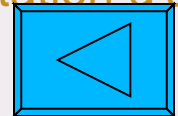
➤ par un assujetti agissant en tant que tel sachant que les organismes publics :

- ne sont pas assujettis si les livraisons de biens ou prestations de services sont réalisées en tant qu'autorité publique et n'emportent pas de distorsions dans les conditions de la concurrence (CGI. Art. 256 B) ;

- ou sont assujettis de plein droit si ces opérations sont réalisées dans le cadre d'activités visées au 2ème alinéa de l'article 256B

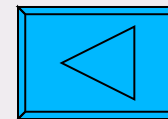
(**exemples** : transport de personnes, fourniture d'eau dans les communes de plus de 3 000 habitants).

Exemples : lotissement donnant lieu à la cession de TAB, exploitation d'un parc aquatique...



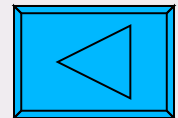
# OPERATIONS IMPOSABLES PAR DISPOSITION EXPRESSE DE LA LOI

- **Livraisons à soi-même (LASM)**
- **Acquisitions intra-communautaires de biens**
- **Importations**



# OPERATIONS EXONEREES

- **Opérations exonérées « à l'intérieur »**
  - **Locations d'immeubles nus**
  - **Activités médicales et paramédicales**
  - **Exploitation directe de cantines scolaires**
  
- **Opérations exonérées « à l'extérieur »**
  - **Exportations**
  - **Livraisons intra-communautaires**



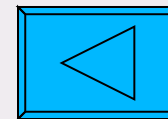


# OPERATIONS EXONEREES IMPOSABLES SUR OPTION

- **Activités spécifiques exonérées de TVA mais pour lesquelles la loi a prévu une possibilité d'option**

**exemples :**

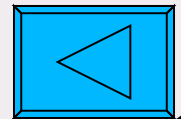
- **location d'immeuble nu à usage professionnel**
- **vente d'un immeuble achevé depuis plus de 5 ans**



# DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 260 A DU CGI

**Les collectivités locales, leurs groupements ou leurs établissements publics peuvent, sur leur demande, être assujettis à la TVA au titre des opérations suivantes :**

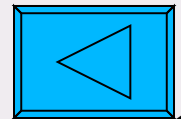
- **fourniture de l'eau dans les communes de moins de 3 000 habitants**
- **assainissement**
- **abattoirs publics**
- **marchés d'intérêt national**
- **enlèvement et traitement des ordures lorsque ce service donne lieu au paiement de la redevance**



# REGIME DE TVA DES ACTIVITES DES COLLECTIVITES LOCALES

## 3 CATEGORIES D'ACTIVITES

- Les activités exercées en vertu d'un pouvoir de souveraineté ou d'intérêt général qui sont hors du champ de la TVA.
- Les activités expressément imposées (2ème alinéa art. 256 B CGI).
- Les activités des services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs dont le non-assujettissement est susceptible d'entraîner des distorsions dans les conditions de la concurrence



# ACTIVITES EXERCEES EN VERTU D'UN POUVOIR DE SOUVERAINETE

Ces opérations ne sont pas imposables (hors champ d'application) :

➤ **Tâches administratives**

- police, sécurité publique
- santé publique
- état civil ...

➤ **Opérations réalisées en contrepartie d'impôts, taxes, redevances**

- balayage des rues
- pesage public

# ACTIVITES EXPRESSEMENT IMPOSEES

**Ces activités imposables sont prévues par l'article 256 B du CGI :**

- Fourniture d'eau dans les communes d'au moins 3 000 habitants
- Distribution de gaz, électricité, énergie thermique
- Transport de personnes et de biens
- Prestations de services portuaires et aéroportuaires
- Livraison de biens neufs fabriqués en vue de la vente
- Organisation d'exposition à caractère commercial
- Entreposage de biens meubles
- Organisation de voyages/séjours touristiques
- Télécommunications

# ACTIVITES DES SERVICES ADMINISTRATIFS, SOCIAUX, EDUCATIFS, CULTURELS, SPORTIFS

## Dispositions de l'article 256 B du CGI :

### ➤ Activités pour lesquelles la non-concurrence doit être présumée

#### → non imposables

- opérations liées à l'assistance sociale (activités fournies en maisons de retraite)
- prestations sportives et culturelles (patinoire, piscine, bibliothèque, musée ...)

### ➤ Activités pour lesquelles la concurrence doit être présumée

#### → imposables

- exemples : Golf, parc d'attraction, cinéma, exploitation de buvettes

### ➤ Autres activités

- la notion de concurrence doit alors être appréciée au cas par cas compte-tenu de la possibilité ou non pour le secteur privé de satisfaire les besoins concernés

# TAUX DE TVA

**PRINCIPE** : La TVA est un **impôt proportionnel « ad valorem »**, on obtient le montant de la TVA en multipliant la base d'imposition (prix HT) par le taux applicable.

En France continentale, il existe **4 taux différents de TVA** (taux normal 20 %, deux taux réduits 5,5 % et 10 % et un taux particulier à 2,1 %).

Il existe des particularités spécifique pour la Corse et les DOM où la TVA est applicable (Guadeloupe, Martinique et Réunion).

# FRANCHISE EN BASE

**Les assujettis établis en France bénéficient, en 2019, d'une franchise qui les dispense du paiement de la TVA, lorsque leur CA n'a pas excédé, en 2018 :**

- **82 800 € HT** (ou 91 000 € HT à condition que le chiffre d'affaires de l'année 2017 soit inférieur à 82 800 €), pour les activités de ventes et fournitures de logement
- **33 200 € HT** (ou 35 200 € à condition que le chiffre d'affaires de l'année 2017 soit inférieur à 33 200 €) pour les autres activités (prestations de services)

Les bénéficiaires de la franchise sont **dispensés du paiement de la TVA** sur leurs opérations. Ils **ne peuvent pratiquer aucune déduction de la TVA** sur leurs achats.

**Pour les collectivités locales, il est admis que le chiffre d'affaires limite d'application de la franchise en base soit apprécié par secteur d'activité, en faisant abstraction des autres activités exercées** (BOI-TVA-DECLA-40-10-10).



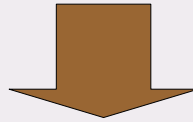
# SUBVENTIONS

**Seules les subventions directement « liées au prix » d'opérations imposables sont soumises à la TVA.**

**Trois critères caractérisent une *subvention directement liée au prix* :**

- **doit être versée par un tiers ⇒ obligatoirement 3 personnes**
- **correspond à la contrepartie totale ou partielle d'une livraison de biens ou d'une prestation de services :**
  - ✓ principe de versement doit être préalable au fait générateur des opérations,
  - ✓ prix du bien ou du service doit être déterminé, quant à son principe au plus tard au moment du fait générateur ;
  - ✓ existence d'une relation entre la décision d'octroyer une subvention et la diminution de prix
  - ✓ subvention identifiable et non versée globalement pour compenser les coûts de l'organisme
- **permet au client de payer un prix inférieur au prix du marché ou au prix de revient**

# SUBVENTIONS



Subventions non directement liées au prix d'une opération imposable

=

**non imposables :**

- Subventions d'équipement
- Subventions de fonctionnement
- Subventions d'équilibre
- Subventions qui n'ont pas pour objet d'abaisser le prix

Les virements financiers internes :

Les virements financiers internes, constatés entre différents budgets des collectivités locales, ne répondent pas à la définition des subventions (pas versés par une personne ≠ du bénéficiaire). Ils ne doivent pas être soumis à la TVA.

# SUBVENTIONS - SCHEMA DE RAISONNEMENT

1) La subvention est-elle une contrepartie d'une PS ou livraison individualisée ?

**oui**

**non**

2) La subvention est-elle le complément de prix d'une opération imposable?

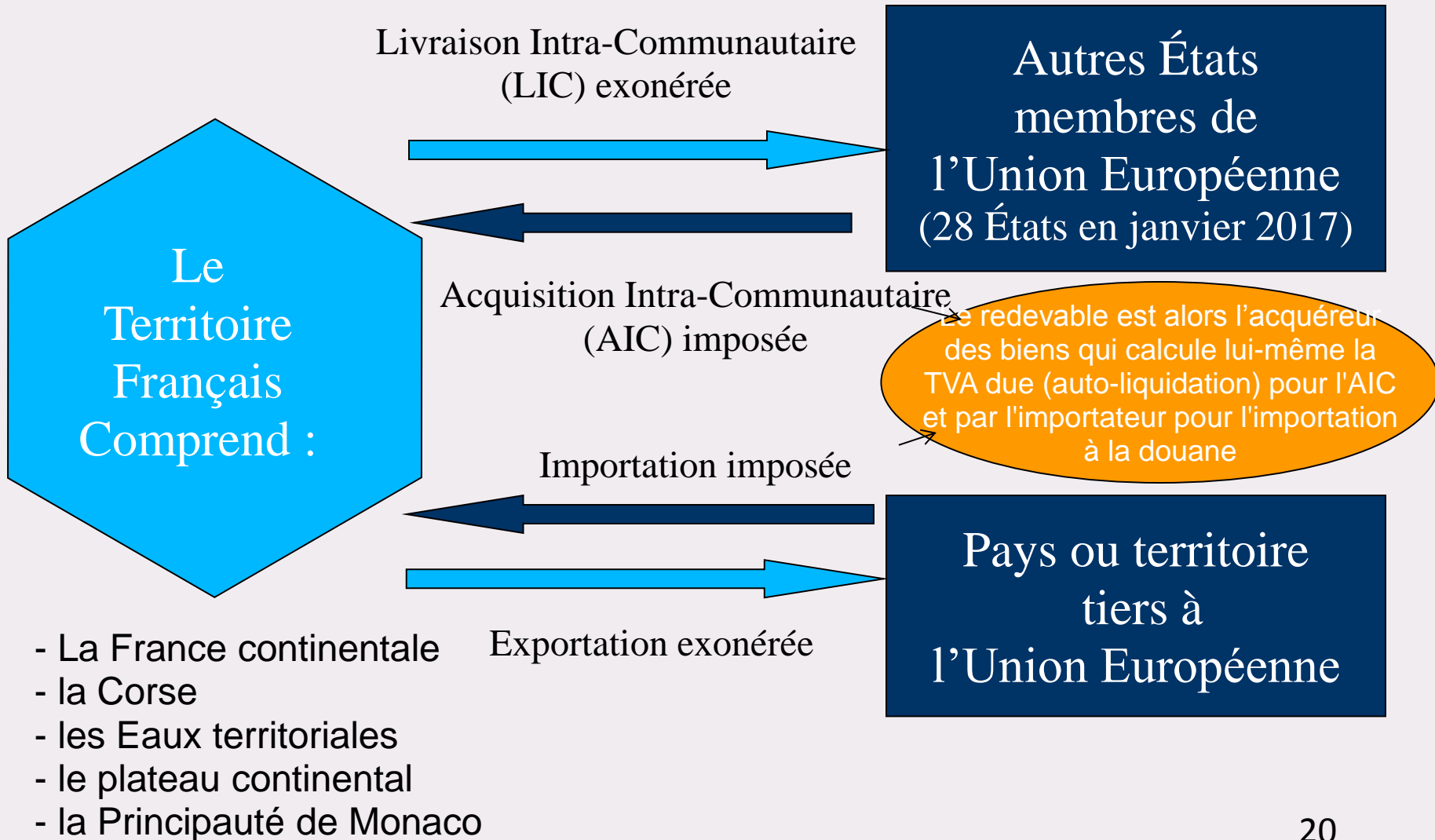
**oui**

**non**

**La subvention est imposable**

**La subvention est NON imposable**

# TERRITORIALITE DE LA TVA



# TVA APPLICABLE AUX OPERATIONS IMMOBILIERES

## PRINCIPE:

C'est le régime général qui s'applique. Ces opérations sont imposables lorsqu'elles sont réalisées par un assujetti.

Cependant, le régime d'imposition diffère selon la nature de l'immeuble (ou des droits immobiliers qui lui sont assimilés). Certaines livraisons sont imposables de plein droit. Les autres sont exonérées mais peuvent être imposées sur option.

## Sont imposables de plein droit :

–Les Livraisons à titre onéreux de Terrains A Bâtir (TAB)

Les TAB sont les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application d'un PLU, ou d'une carte communale.

–Les Livraisons à titre onéreux d'immeubles neufs

Un immeuble est dit neuf si sa construction est achevée depuis 5 ans au plus.

# OPERATIONS IMMOBILIERES : OPERATIONS EXONEREES ET LASM

## Sont exonérées :

Les livraisons à titre onéreux de terrains autres que les TAB et d'immeubles qui ne sont pas « neufs ». Lorsqu'elles sont réalisées par un assujetti, ces opérations sont susceptibles d'option.

## Imposition des Livraisons A Soi-Même (LASM) d'immeubles

Remarque : ce type d'opération se rencontre par exemple lorsque l'assujetti construit lui-même ou avec le concours d'un tiers son immeuble sur un terrain lui appartenant.

- Pour les immeubles achevés jusqu'au 21/12/2014 , taxation de la LASM requise pour les immeubles **neufs non revendus dans les 2 ans de leur achèvement** que l'assujetti soit total ou partiel.
- Pour les immeubles achevés à compter du 22/12/2014, imposition de cette opération à la TVA si et seulement si le constructeur ne dispose pas d'un droit à déduction intégral.

# SECTEURS DISTINCTS D'ACTIVITE

Les collectivités locales sont tenues d'avoir des secteurs distincts (code service, budget annexe) dans les cas suivants :

- les activités pour lesquelles elles ont opté pour le paiement volontaire de la TVA (*CGI, art. 260 A*) ;
- et d'une manière générale toutes les activités qui ne sont pas soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA ou dont la sectorisation est imposée par une disposition spécifique sont notamment concernées :

- \* les opérations de lotissement et d'aménagement de zone ;
- \* l'activité de location de locaux nus soumise à la TVA sur option (*CGI, article 260-2° et annexe II, article 193*) ;
- \* la construction de locaux conduisant à constater une livraison à soi-même d'immeuble bénéficiant du taux réduit de la TVA (*logements sociaux, EHPAD...*).

## CONSEQUENCES

➤ La comptabilité doit suivre distinctement pour chaque secteur les acquisitions de biens ou services, le montant des opérations taxables ou exonérées, les cessions d'immobilisations ou leur transfert vers d'autres secteurs

➤ Les droits à déduction sont déterminés secteur par secteur

# FONDS DE COMPENSATION DE LA TVA

➤ **Le Fonds de Compensation pour la TVA (FCTVA) attribue aux collectivités locales des dotations qui compensent forfaitairement la TVA qu'elles acquittent sur les dépenses engagées dans le cadre de leurs activités non soumises à TVA**

➤ Première condition d'éligibilité d'une dépense au FCTVA : impossibilité de récupération par la voie fiscale

⇒ l'activité ne doit pas être soumise à la TVA

⇒ il n'existe pas de possibilité de transfert de droit à déduction

⊗ **Exploitation par les services préfectoraux de la liste communiquée annuellement des collectivités assujetties et à défaut production d'une attestation de non-récupération de la TVA par la voie fiscale auprès du SIE**

➤ Seules sont éligibles au FCTVA les dépenses réelles d'investissement (et depuis 2016 certaines dépenses de fonctionnement) grevées de TVA réalisées par les collectivités bénéficiaires dans le but d'accroître leur patrimoine

En 2017, le taux applicable est de 16,404 % des sommes TTC



## COMPARAISON DES MODES DE RECUPERATION

Lorsque la collectivité territoriale peut décider d'opter pour la TVA, il est opportun de comparer les deux situations.

	Option pour la TVA		Pas d'option pour la TVA	
	Dépenses	Recettes	Dépenses	Recettes
Opérations concernés	TVA déductible / <u>investissement et fonctionnement</u>	TVA collectée	Éligibilité FCTVA <u>Investissement uniquement</u>	Pas de TVA collectée
Montant	TVA payée sur la dépense (avec coefficient de déduction)	TVA collectée sur l'activité soumise à TVA	Taux forfaitaire 16,404% de la dépense TTC	
Délais	Remboursement des crédits de TVA et paiement en fonction de la périodicité de la déclaration (mensuelle, trimestrielle ou annuelle)		2 ans après la dépense (1 an si on bénéficie du « plan de relance »)	

# LES DIFFERENTS INTERVENANTS

- **Rôle du comptable public**
- **Responsable de SIE**
- **Autres intervenants**

# ROLE DU COMPTABLE PUBLIC

**Le comptable est l'interlocuteur privilégié des collectivités territoriales dans le cadre de la Nouvelle Offre de Services (NOS) aux collectivités territoriales.**

Le rôle d'information et de prévention du comptable, dont l'objectif est la sécurisation des choix fiscaux et financiers des élus locaux et la réduction du contentieux, impose de :

- Définir l'organisation adaptée de traitement des dossiers au sein de la DGFIP
- Créer une articulation pertinente avec la mission de contrôle fiscal

# ROLE D'INFORMATION

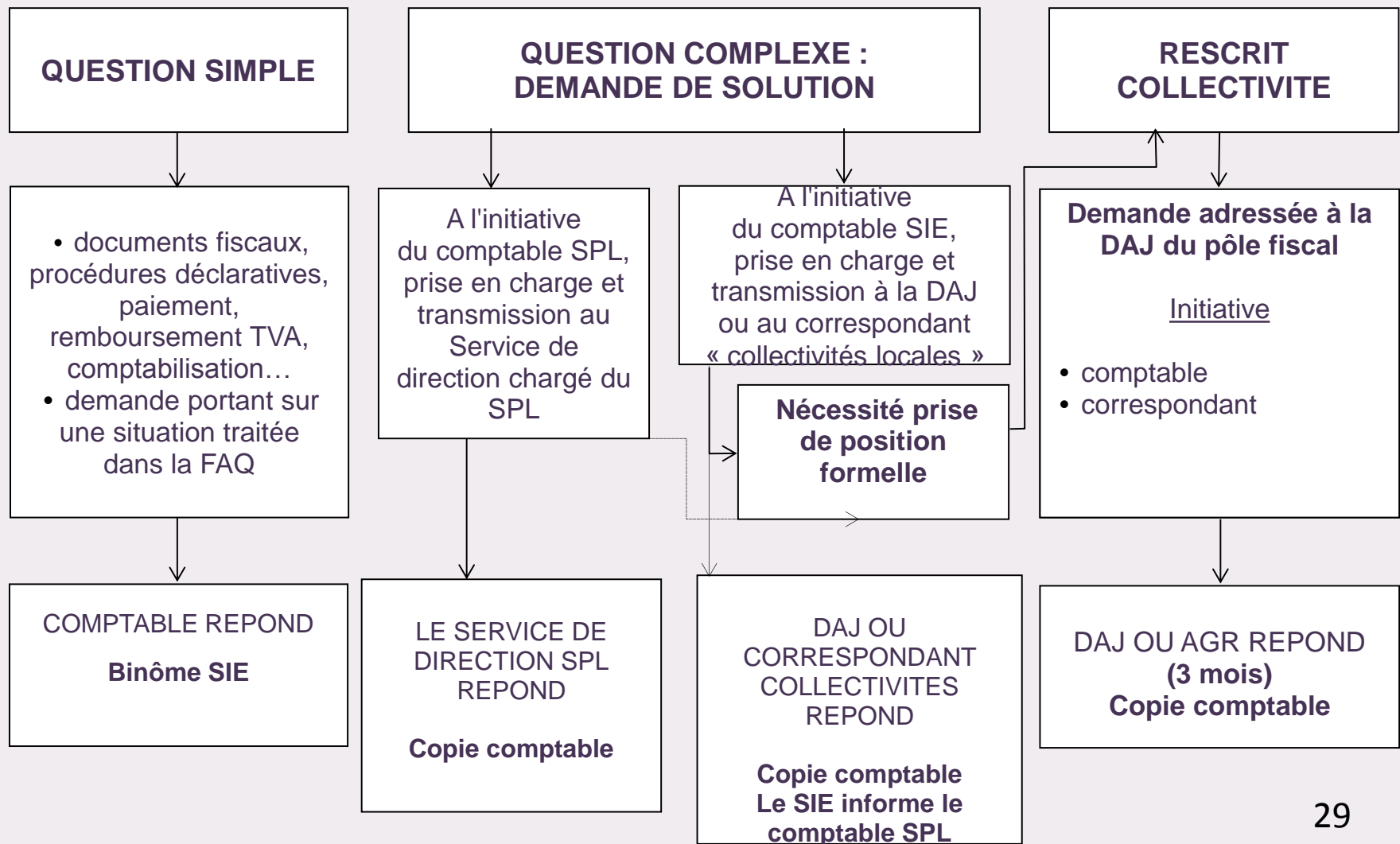
**Le comptable doit assurer le rôle de conseil de 1er niveau, soit en répondant (questions les plus simples et les plus récurrentes de fiscalité) soit en orientant l'ordonnateur vers un autre interlocuteur de la DGFIP.**

**3 niveaux de questions**

- ❑ **Question simple : le comptable peut répondre**
- ❑ **Question complexe : traitée par un rédacteur spécialisé de la Division des affaires juridiques (DAJ) ou par la division correspondant du SPL**
- ❑ **Question nécessitant une prise de position formelle de l'administration : demande de RESCRIT**

# SCHEMA DES LIAISONS

## Note CL2A 2016/07/126 du 22/07/2016



# ROLE D'ALERTE

Dès lors qu'il décèle une anomalie susceptible de mettre en risque la collectivité territoriale, dans le cadre de son activité de gestion comptable, le trésorier doit instaurer un dialogue avec l'ordonnateur :

- ❑ Inciter la collectivité territoriale (oralement ou par écrit) à formuler une question formelle sur l'appréciation de sa situation fiscale
- ❑ Relancer la collectivité territoriale en mentionnant les conséquences
  - ❑ Informer le correspondant collectivités territoriales au pôle fiscal de la DDFiP ainsi que le responsable de SIE et le chef de la Division SPL

Le contrôle fiscal ne sera envisagé qu'en dernier ressort.

Dès lors que des opérations de contrôle sont envisagées ou engagées, le rôle de conseil du comptable ne s'applique plus et ce dernier doit adopter une attitude de stricte neutralité.

# RESPONSABILITE DU COMPTABLE - RECETTES

La responsabilité du comptable est susceptible d'être engagée dans le contrôle des recettes :

« (...) il revient au comptable, en application des articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962\*, de contrôler l'exactitude des calculs de liquidation (...) la vérification de l'assujettissement ou non à la TVA, ainsi que, le cas échéant, du taux de TVA applicable, entre dans le champ dudit contrôle »

**Arrêt du 17 novembre 2011 Commune de Valenciennes n° 62357 de la Cour des comptes.**

Dans le cas où une opération soumise à la TVA n'a pas été imposée, l'administration fiscale est en droit de rectifier cette opération. La TVA est alors calculée « en dedans » ce qui réduit d'autant la recette. Si de la TVA est facturée à tort sur une recette, elle reste due au Trésor du fait de sa facturation.

\* remplacé depuis par les décrets n° 2012-1246 et 2012-1247 du 07/11/2012

# RESPONSABILITE DU COMPTABLE

## Déclaration et paiement de la TVA

Les retards de déclaration et de paiement peuvent entraîner l'application de pénalités à l'encontre de la collectivité.

**La responsabilité du comptable peut être engagée si le retard lui est imputable.**

Le comptable doit donc s'assurer que les déclarations lui parviennent aux périodicités et dans les délais requis (règles de prescription) , que la liquidation, le paiement ou le remboursement de la TVA sont effectués dans les délais légaux.

## Dépenses auprès de fournisseurs d'autres pays de l'UE :

Il convient de vérifier si la TVA a été appliquée dans le pays où elle dev l'être (TVA française ou étrangère). Si le taux appliqué est supérieur au taux légalement applicable, il y a paiement d'un indu.



# **BINOME COMPTABLE - RESPONSABLE SIE**

Le binôme **COMPTABLE - RESPONSABLE DE SIE** est complémentaire sur les questions de fiscalité des collectivités territoriales.

Toutes les démarches courantes concernant la TVA (demande de numéro de TVA, déclarations, demandes de remboursement) sont faites auprès du SIE qui gère ensuite ces dossiers.

**Dans le cadre du renforcement des liens entre les sphères gestion publique et gestion fiscale, le dispositif de premier niveau repose sur le binôme COMPTABLE - RESPONSABLE SIE.**

Leur rapprochement permet une plus grande efficacité, le comptable pouvant solliciter l'avis du responsable de SIE gestionnaire de la collectivité locale pour les demandes d'information les plus courantes.

# AUTRES INTERVENANTS 1/4

## ➤ **Pôle Gestion Publique de la DDFiP : Division Collectivités Locales**

**Ce sont les correspondants privilégiés des comptables, ils voient remonter l'ensemble des questions du réseau et ils peuvent servir de « filtre » car de nombreuses problématiques ont déjà été résolues.**

## ➤ **Pôle Gestion Fiscale de la DDFiP : Division des Affaires Juridiques**

**Ces divisions comprennent des « correspondants collectivités locales ». Ce sont des rédacteurs spécialisés dans les questions fiscales des collectivités territoriales.**

**Ils sont notamment chargés des questions complexes (dispositif de second niveau pour les demandes d'informations des collectivités locales). Le cas échéant, ils peuvent saisir le PNSR de Bordeaux avant de solliciter les services centraux.**

# AUTRES INTERVENANTS 2/4

## ➤ Pôle Contrôle Expertise (PCE) :

**Le PCE est un service de la filière fiscale. Ses missions principales sont :**

- le contrôle et la programmation : sélection des dossiers à enjeux pour la programmation des opérations de contrôle fiscal par la technique de « l'analyse risque » grâce aux fichiers de la DGFIP mais aussi grâce aux informations du SIE**
- l'expertise en matière de dossiers complexes : les questions complexes de fiscalité remontent du SIE vers le PCE, les agents du PCE peuvent ainsi répondre à des demandes sur les collectivités territoriales**

**Les agents du PCE peuvent étudier la situation fiscale des dossiers de collectivités locales. Dans certaines situations (rares) un contrôle fiscal peut être programmé.**

# AUTRES INTERVENANTS 3/4

## ➤ Les vérificateurs :

**Ils sont chargés d'effectuer les opérations de Contrôle Fiscal Externe, en particulier les vérifications de comptabilité.**

Dans le cadre de leurs missions, ils peuvent contrôler une collectivité territoriale ou un établissement public, même si cela est peu fréquent.

Lors de l'engagement d'un de ces contrôles, le comptable est destinataire d'une copie de l'avis de vérification (pour information) mais il doit respecter une stricte neutralité pendant toute la procédure.

L'ordonnateur a seul qualité pour représenter la collectivité vis-à-vis de l'administration fiscale.

# AUTRES INTERVENANTS 4/4

## ➤ La Préfecture

Elle procède au contrôle de l'éligibilité des dépenses au FCTVA.

Elle se prononce au vu de l'état des dépenses d'investissement certifié par l'ordonnateur ainsi que des états annexes.

Elle peut demander tous justificatifs utiles.

**L'attestation de non-récupération de la TVA par la voie fiscale de la collectivité est du ressort de la DDFiP**

# LES PROCEDURES

- Obligations déclaratives
- Rescrit

# RESCRIT - DEFINITIONS

## DÉFINITION (art. L 80 A et L 80 B du Livre des Procédures Fiscales)

- ☐ prise de position formelle de l'administration
- ☐ sur l'interprétation d'un texte fiscal
- ☐ ou sur une **situation de fait** au regard d'un **texte fiscal**

## EFFETS

L'administration ne peut procéder à aucune imposition supplémentaire fondée sur une appréciation différente

## ATTENTION !!!

**Toutes les réponses écrites d'un agent de la DGFIP ayant au moins le grade de contrôleur peuvent avoir valeur de rescrit quelle que soit la qualification donnée à la question par son auteur.**