

Comprendre la TVA et ses évolutions

pour maîtriser son
impact et sécuriser
sa récupération

LES ESSENTIELS



Jean-Claude Chocque
Anne Lise Rodier

Comprendre la TVA et ses évolutions

pour maîtriser
son impact
et sécuriser
sa récupération

LES ESSENTIELS

Jean-Claude Chocque
Avocat spécialisé en fiscalité publique, cabinet Adamas

Anne Lise Rodier
Directrice associée d'Adexel

territorial éditions

Groupe Territorial

CS 40215 - 38516 Voiron Cedex

Tél.: 04 76 65 87 17 - Fax: 04 76 05 01 63

Retrouvez tous nos ouvrages sur <http://www.territorial-editions.fr>

Référence BK 307
Décembre 2016

**Vous souhaitez être informé
de la prochaine actualisation
de cet ouvrage ?**

C'est simple !

Il vous suffit d'**envoyer un mail**
nous le demandant à :

jessica.ott@territorial.fr

Au moment de la sortie de la nouvelle édition de l'ouvrage,
nous vous ferons une **offre commerciale préférentielle**.

Avertissement de l'éditeur :

La lecture de cet ouvrage ne peut en aucun cas dispenser le lecteur
de recourir à un professionnel du droit.

Ce pictogramme mérite
une explication. Son
objet est d'alerter le
lecteur sur la menace
que représente pour l'au-
teur de l'écrit, particuliè-
rement dans le domaine
de l'édition technique, le
développement massif
du **photocopillage**.



Nous rappelons donc
que toute reproduction,
partielle ou totale, de la
présente publication est
interdite sans autorisa-
tion du Centre français
d'exploitation du droit de
copie (**CFC**, 20 rue des
Grands-Augustins, 75006
Paris).

© Groupe Territorial, Voiron

ISBN: 978-2-8186-1155-5

ISBN version numérique: 978-2-8186-1156-2

Imprimé par Reprotechnic, à Bourgoin Jallieu (38) - Janvier 2017

Dépôt légal à parution

Sommaire



Introduction	p.9
A - La TVA, un champ en mutation	p.9
B - L'objectif de l'ouvrage	p.10
C - La création de la TVA	p.11
D - Une ressource essentielle pour l'État	p.11
E - Un impôt harmonisé dans le cadre européen	p.12

Partie 1



La déduction, clé de compréhension de la TVA

Chapitre I

Le mécanisme de déduction et la neutralité de la TVA	p.17
A - Présentation du mécanisme	p.17
B - Crédit de TVA	p.19
C - Les recettes assujetties, condition de la déduction	p.20
1. Recettes assujetties	p.20
2. Lien direct	p.20
D - Neutralité de la TVA et consommateur final	p.20

Chapitre II

TVA et collectivités territoriales	p.22
A - La collectivité assujettie ?	p.22
B - Le FCTVA	p.24
C - La TVA en gestion déléguée	p.25

Partie 2



Identifier les activités assujetties des collectivités

Chapitre I

Les activités imposables par nature - Les activités économiques ..	p.31
A - Livraisons de biens	p.31
B - Prestations de services	p.32
C - Opérations effectuées à titre onéreux	p.32

D - Activités effectuées de manière indépendante	p.33
E - Définition des activités économiques	p.33

Chapitre II

Les opérations imposables par l'effet d'une disposition législative p.34

A - Secteurs imposables	p.34
B - Livraisons à soi-même de biens et de services	p.35
1. Généralités et livraison à soi-même d'immeuble neuf	p.35
2. Cas particuliers	p.36

Chapitre III

Le régime particulier des collectivités publiques - Activités hors champ et activités exonérées

A - Activités placées hors du champ d'application de la TVA	p.38
1. Personnes morales de droit public	p.38
2. Prérogatives de puissance publique/exercice en tant qu'autorité publique	p.39
B - Activités non assujetties en l'absence de distorsion de concurrence	p.40
1. L'analyse jurisprudentielle	p.40
2. La position de l'administration fiscale	p.40
C - Activités exonérées de TVA	p.42
1. Définition des activités exonérées	p.42
2. Franchise en base	p.42

Chapitre IV

Les opérations imposables sur option

A - Option spécifique des collectivités territoriales	p.44
B - Forme de l'option	p.46
C - Date d'effet, durée de l'option	p.47
D - Conséquence de l'option	p.47

Chapitre V

Applications particulières

A - Service public de fourniture d'eau	p.48
B - Service public de transports de voyageurs	p.49
C - Service extérieur des Pompes funèbres et gestion de crématoriums	p.49
D - Location de locaux aménagés	p.50
E - Location d'emplacement de stationnement	p.50
F - Collecte et traitement des ordures ménagères, déchèterie	p.50

G - Cas des usines d'incinération	p.51
H - Services d'assainissement collectif et non collectif	p.51
1. Le système d'assainissement non collectif	p.51
2. Le système d'assainissement collectif	p.51
I - Location de locaux nus pour les besoins d'une activité	p.52

Partie 3

Comprendre les modalités d'application de la TVA

Chapitre I

Assiette de la TVA - Sur quelle base s'applique et se calcule la TVA ?

A - Base d'imposition de la TVA	p.55
1. Définition générale	p.55
2. Débours	p.56
3. Échanges	p.56
4. Indemnités	p.56
B - Zoom sur les subventions	p.57
1. Les subventions assujetties	p.57
2. Les subventions non assujetties à TVA	p.60

Chapitre II

Taux de TVA - Quel taux de TVA appliquer selon les secteurs ?

A - Le taux normal	p.62
B - Le taux intermédiaire	p.62
C - Le taux réduit	p.63

Chapitre III

TVA déductible et régularisation

A - Calcul de la TVA déductible	p.64
1. La situation d'assujettissement partiel	p.64
2. Calcul du coefficient de déduction	p.65
3. Constitution de secteurs distincts d'activité	p.66
B - Régularisation de la TVA déduite	p.66
C - Régularisation applicable aux immobilisations	p.67
1. Régularisation annuelle	p.67
2. Régularisation globale	p.67

Chapitre IV

Territorialité – Quelle TVA appliquer selon la territorialité de l'opération ?

.....	p.69
A - Livraisons de biens	p.69
1. Les acquisitions extracommunautaires (importation)	p.69
2. Les acquisitions intracommunautaires (importation)	p.70
B - Les prestations de services	p.71
1. Première dérogation : les prestations de services matériellement localisables en France	p.71
2. Deuxième dérogation : les prestations de services immatérielles	p.71

Partie 4



Maîtriser le FCTVA et ses évolutions

Chapitre I

Les bénéficiaires du FCTVA

.....	p.75
A - Les personnes publiques bénéficiaires	p.75
B - Les personnes exclues	p.76
C - Cas particuliers	p.76
1. Dépenses réalisées par les EPCI dans le cadre de leurs compétences et sur les biens mis à disposition par les communes membres	p.76
2. Dépenses sur les voiries des communes membres	p.76
3. Dépenses de voirie au profit de tiers	p.77
4. Travaux sur l'espace littoral et des rivages lacustres	p.77
5. Fonds de concours	p.77
6. Travaux de sécurité	p.78

Chapitre II

Dépenses éligibles au FCTVA

.....	p.79
A - Dépenses admises	p.79
1. Première condition	p.79
2. Deuxième condition	p.79
3. Troisième condition	p.80
4. Quatrième condition	p.80
5. Cinquième condition	p.81
6. Sixième condition	p.82
7. Cas particuliers	p.83
B - Dépenses exclues	p.84

Chapitre III

Modalités d'attribution et de versement

.....	p.85
A - Évaluation de la dépense et période de référence	p.85

B - Incidence des subventions	p.85
C - Taux de compensation	p.85
D - Reversement	p.86

Partie 5

Récupérer la TVA en DSP

Chapitre I

L'autorité délégente, consommateur final	p.91
A - Activité déléguée non assujettie	p.91
B - Activité déléguée assujettie	p.91

Chapitre II

Le transfert de droit à déduction de la TVA	p.93
A - Abrogation pour l'avenir et contrats en cours	p.93
B - Présentation du mécanisme	p.93
C - Mise en œuvre	p.94

Chapitre III

La redevance d'affermage assujettie	p.95
A - L'assujettissement de la redevance de mise à disposition	p.95
B - L'autorité délégente devient assujettie	p.95
C - Modalités d'application	p.96
1. Quel taux applicable ?	p.96
2. Quelle TVA récupérable ?	p.97
3. Quels contrats visés ?	p.97
4. Conséquences pratiques	p.97
D - Quelles sont les redevances concernées ?	p.97
1. Les redevances domaniales	p.97
2. Les redevances de mise à disposition de biens mobiliers et autres biens immobiliers	p.98
3. Les redevances de contrôle	p.98
E - Comment chiffrer la redevance de mise à disposition ?	p.99
1. Qu'est-ce qu'une redevance symbolique ou dérisoire ?	p.100
2. Quel lien avec la valeur économique ?	p.100
3. Quelles solutions de chiffrage ?	p.100
4. Quel impact sur le tarif et le coût du service ?	p.101

Chapitre IV

Le FCTVA élargi aux investissements délégués	p.102
---	-------

Partie 6

La TVA en pratique - Règles et obligations

Chapitre I

La TVA dans le budget de la collectivité	p.107
A - Le FCTVA dans le budget	p.107
1. Le FCTVA sur les dépenses d'investissement	p.107
2. Les dépenses de fonctionnement nouvellement éligibles	p.107
3. Le FCTVA sur les dépenses de fonctionnement	p.108
B - Le transfert de droit à déduction dans le budget	p.108
C - Des virements internes non assujettis	p.108

Chapitre II

Les obligations budgétaires et comptables	p.109
A - L'obligation de sectorisation	p.109
1. Obligations comptables en cas d'option	p.109
2. Obligations de tenue des budgets annexes	p.109
3. Obligations d'ériger des secteurs d'activités distincts	p.110
B - Les conséquences de la sectorisation	p.110
C - Les obligations de facturation	p.111

Chapitre III

Les obligations déclaratives des collectivités	p.112
A - Déclaration d'existence et de cessation d'activité	p.112
B - Déclaration en cas d'option pour l'assujettissement à la TVA et dénonciation	p.112
C - Déclarations en cours d'activité et paiement de la TVA	p.113
1. Régime général	p.113
2. Déclarations particulières	p.113
D - Franchise en base	p.114

Annexes

Annexe I

Assujettissement des subventions	p.117
---	-------

Annexe II

Modalités de récupération de la TVA en DSP - Synthèse	p.119
--	-------

Glossaire	p.121
------------------------	-------

Bibliographie	p.127
----------------------------	-------

A - La TVA, un champ en mutation

D'importantes évolutions sont intervenues en matière de gestion de la TVA par les collectivités locales ces dernières années, plus particulièrement en 2016. Elles s'inscrivent dans un mouvement plus large.

À l'échelon européen, la Commission européenne est favorable à une réforme globale et s'est prononcée pour la suppression progressive des exonérations bénéficiant aux organismes publics dont les activités se caractérisent par une participation importante du secteur privé (Livre vert sur l'avenir de la TVA, 1^{er} décembre 2010¹). En raison de la nécessité de parvenir à une décision unanime des États membres, les évolutions restent peu probables.

Toutefois, à l'échelon national, dans son rapport consacré à la TVA en date de décembre 2015², **le Conseil des prélèvements obligatoires** s'est prononcé également **en faveur d'une extension du champ d'application de la TVA** aux activités des organismes publics préconisant notamment d'expertiser trois scénarios suggérés par la Commission :

- l'assujettissement complet des administrations publiques ;
- la redéfinition des périmètres des activités exonérées ;
- la compensation de la TVA sur les achats par une généralisation du FCTVA.

Cette dernière position est conforme à l'évolution de la position de la Commission européenne, vers la normalisation du FCTVA, qui constitue un changement de doctrine.

Ces différentes pistes pourraient permettre de simplifier la gestion de la TVA dans le secteur public, en favorisant l'application du mécanisme de déduction ou en généralisant l'alternative que constitue le FCTVA.

Plusieurs réformes intervenues récemment en droit français, examinées dans le présent ouvrage, s'inscrivent dans ce cadre :

- l'assujettissement des redevances de mise à disposition de biens perçues par une autorité déléguée (réformes de 2010 puis 2013) ;
- l'élargissement de l'assiette du FCTVA, à plusieurs titres (en 2016).

1. http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com%282010%29695_fr.pdf

2. <https://www.ccomptes.fr/Accueil/Publications/Publications/La-taxe-sur-la-valeur-ajoutee>

En outre, un rapport de l'Inspection générale des finances (IGF) et de l'Inspection générale de l'administration (IGA) rendu public en novembre 2016 propose une réforme du FCTVA, avec un objectif d'automatisation et d'harmonisation du dispositif.

B - L'objectif de l'ouvrage

Dans l'attente de ces possibles simplifications, les dispositifs liés à la TVA dans la gestion publique locale restent multiples. Leurs évolutions successives accroissent les difficultés d'approche de la matière.

Dans ce contexte, l'objectif de cet ouvrage est de **permettre aux praticiens de la gestion publique, et plus largement aux agents publics, de comprendre les mécanismes liés à la TVA, et notamment d'appréhender les enjeux des évolutions récentes.**

L'ambition est de **partir de la base du fonctionnement de la TVA – le mécanisme de déduction** – afin d'offrir une vision claire des règles qui en découlent à tous les praticiens de l'action publique.

Il s'agit, au terme de la lecture de cet ouvrage, de leur permettre de répondre à des questions récurrentes :

- Quand dois-je majorer de TVA les versements que je réalise (autrement dit recevoir une facture TTC) ?
- Quand dois-je appliquer la TVA sur les versements que je perçois (autrement dit émettre une facture TTC) ?
- Puis-je récupérer la TVA sur les dépenses que je réalise (autrement dit ne pas supporter un coût TTC) ? Si oui, comment ?
- Quels sont les dispositifs existants ? Comment fonctionnent-ils en pratique ?

Et, au préalable, que signifient concrètement des termes tels que :

- Assujettir à TVA ?
- Être exonéré ?
- Collecter la TVA ?
- Transférer le droit à déduction ?
- Réaliser une livraison à soi-même ?

Qu'impliquent ces notions en termes de flux de TVA ? De charge de TVA ? De procédures administratives ?

Pour répondre à ces questions, le mécanisme de déduction, au cœur du système de TVA et qui s'applique à tout agent économique (lorsqu'il dispose de recettes assujetties), **apporte une clé de compréhension indispensable.** Il est examiné dans la partie 1 de l'ouvrage.

Il permet d'appréhender **les diverses situations dans lesquelles les collectifs peuvent se trouver au regard de la TVA**, traitées dans les parties 2 à 5, et de répondre aux questions suivantes :

Que faire lorsque :

- Je ne perçois pas de recettes ?
- Je ne perçois pas de recettes assujetties ?
- Je perçois des recettes partiellement assujetties ?
- Les recettes assujetties sont perçues par un tiers ?

Au préalable, un retour sur la genèse et le cadre juridique de la TVA permet également d'en cerner les enjeux.

C - La création de la TVA

La taxe sur la valeur ajoutée, en abrégée TVA, a été imaginée par Maurice Laure, directeur adjoint à la direction générale des Impôts. Elle avait vocation à remplacer les impôts indirects sur le prix de vente des biens et des prestations de services payées par les consommateurs et la taxe sur le chiffre d'affaires payée par les entreprises.

Elle fut adoptée par l'Assemblée nationale en avril 1954 (loi n° 54-404 du 10 avril 1954).

Cet impôt sur la consommation s'est progressivement imposé en France.

La loi n° 66-10 du 6 janvier 1966 a élargi le champ d'application et l'a étendu à l'ensemble des activités (commerçants, artisans, prestataires de services, professions libérales...).

Les dispositions de cette loi ont été modifiées à plusieurs reprises par suite de la transposition en droit interne des directives adoptées au niveau européen.

D - Une ressource essentielle pour l'État

La TVA constitue aujourd'hui le premier impôt en termes de rendement et le deuxième prélèvement obligatoire après les cotisations sociales.

Le projet de loi de finances 2017 en date du 28 septembre 2016³ fait état d'un produit net de TVA attendu pour 2016 de 145 Md€, soit plus du double de l'impôt sur le revenu (71,5 Md€), et près du quintuple de l'impôt sur les sociétés (30,5 Md€). Si une partie modeste de la TVA est affectée au budget de la Sécurité sociale, **elle représente une part essentielle des ressources de l'État sensiblement égale à 50 %.**

Son recouvrement est d'un coût inférieur à celui des autres impôts puisque, en application du mécanisme de déduction examiné dans l'ouvrage, sa liquidation

3. <http://www.assemblee-nationale.fr/14/projets/pl4061.asp>

est assurée par les assujettis. Autrement dit, s'agissant de la TVA, les contribuables assurent eux-mêmes le calcul et la collecte de la taxe.

Toutefois, comme le souligne le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires de décembre 2015, la TVA représente en moyenne 7 % du PIB et 15 % des prélèvements obligatoires⁴ en France contre 24 % en moyenne au sein de l'OCDE.

Le document rappelle que la part de la TVA dans les prélèvements obligatoires a diminué en France durant ces dernières années, à la différence des pays membres de l'OCDE et de l'Union européenne.

E - Un impôt harmonisé dans le cadre européen

La réalisation d'un marché intérieur commun, objectif initial des pays fondateurs de la Communauté économique européenne (CEE), nécessitait l'harmonisation des systèmes nationaux des taxes sur le chiffre d'affaires (art. 99 du traité CE).

En application de ces principes, après deux directives qui ont posé les bases du système commun de TVA, **le conseil de la CEE a adopté la directive du 17 mai 1977 (dite 6^e directive) qui a poursuivi l'harmonisation des législations des États membres en établissant des règles d'assiette unifiée pour la perception de la taxe.** Il s'agissait ainsi d'éviter les disparités dans le prélèvement effectué dans chaque État membre : champ d'application, base d'imposition, déduction.

Cette directive reconnaît aux États la liberté de fixer le taux mais encadre celle-ci.

L'assiette uniforme de TVA permet également de calculer une TVA communautaire, laquelle constitue la principale ressource du budget de l'Union européenne.

Une nouvelle directive du 26 novembre 2006 (CEE 2006/112) a abrogé et remplacé à droit constant la 6^e directive. Elle a été modifiée par la directive du 12 février 2008 relative aux règles de territorialité des prestations de services.

Ces textes ont été transposés en droit interne par **la loi de finances pour 2010.**

Une autre étape a été franchie à la suite de l'adoption de l'Acte unique européen (17 et 28 février 1986) dont l'article 13 a aboli les frontières fiscales.

Pour les échanges intracommunautaires, la Commission européenne s'est prononcée en faveur de l'instauration de la TVA dans le pays d'origine. Ainsi, un bien fabriqué en France et exporté en Allemagne supporterait la TVA française, laquelle serait déductible par l'importateur allemand de la TVA due en Allemagne.

Toutefois, le Conseil des ministres a renoncé à la taxation dans l'État membre d'origine pour **prévoir une taxation dans l'État membre de destination, et ce afin d'éviter les effets de distorsion de concurrence liés au taux.**

Ces dispositions figurent dans la directive n° 91/680/CEE du 16 décembre 1991.

4. Impôts et cotisations sociales.

Au sein de l'Union européenne, dans les échanges internationaux, on parle de « *livraison ou d'acquisition communautaire* ».

Ainsi, un assujéti français qui achète un bien en Espagne devra acquitter la TVA au taux français lors de la réception de ce bien. Ce système en apparence simple donne lieu à des formalités évoquées dans la partie 3, chapitre IV.

Enfin, en raison de la primauté du droit communautaire sur le droit interne, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) joue un rôle déterminant quant à l'interprétation des directives qui régissent la TVA, et par voie de conséquence l'application faite en droit interne.

En effet, la Cour estime que le bon fonctionnement du système commun de la TVA suppose que les dispositions des directives soient appliquées de manière similaire dans tous les États membres.

La jurisprudence de la Cour est abondante (environ 750 arrêts). Certains de ces arrêts ont contraint l'État ou l'administration fiscale à modifier la réglementation ou la doctrine administrative (suppression de l'option pour l'assujettissement à la TVA des virements internes, suppression de la condition financière, calcul du prorata de déduction en cas de perception de subvention non assujéti ou encore, récemment, suppression du transfert de droit à déduction).

Aussi, il convient de continuer à suivre cette jurisprudence pour comprendre et anticiper les futures évolutions en la matière.

Partie 1

La déduction, clé de compréhension de la TVA

Question clé

Comment fonctionne le mécanisme de déduction de la TVA ?

Le principe de la déduction de la TVA figure à l'article 271-I-1 du CGI :



Article 271-I-1 du CGI

« La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération. »

Chapitre I

Le mécanisme de déduction et la neutralité de la TVA

A - Présentation du mécanisme

Le mécanisme de déduction repose sur un système de compensation lors du reversement de la taxe à l'administration fiscale : **l'agent économique qui collecte de la TVA** – c'est-à-dire qui perçoit de la TVA sur les recettes de son activité – **peut déduire la TVA qu'il a acquittée sur ses dépenses au moment du reversement.**

La TVA payée (sortante, décaissée) est déduite de la TVA perçue (entrante, encaissée) et reversée à l'État (Trésor public).

On parle de **recupération par la voie fiscale**.

Ainsi, le versement à l'administration fiscale correspond uniquement **au solde de TVA**. Lorsque ce solde est positif (TVA collectée supérieure à la TVA déduite), on parle d'imputation.