

# **GUIDE DE LA T.V.A**

## **à l'usage des**

# **collectivités locales**

Version du 22/07/2016

## **PREAMBULE**

Les collectivités locales peuvent être assujetties à la TVA à titre obligatoire ou par option, selon la nature et les conditions d'exploitation des activités exercées.

Dès lors qu'elles sont assujetties à la TVA, la problématique de la récupération de la TVA est devenue, au même titre que l'optimisation des bases fiscales, un enjeu budgétaire non négligeable.

Lorsque, à l'inverse, les opérations réalisées ne sont pas soumises à la TVA, les services administratifs locaux doivent acquérir une connaissance suffisante pour permettre aux exécutifs un choix fiscal éclairé.

Ce guide tente de répondre, de manière pratique et concrète, à ces préoccupations.

S'agissant d'un résumé des dispositions fiscales, ce guide n'a qu'une valeur indicative qui ne saurait engager l'Administration.

Pour toute précision complémentaire, les services gestionnaires locaux sont invités à se rapprocher de leur comptable public de la DGFIP.

# SOMMAIRE

## **Les principes généraux de la TVA**

### 1. Caractéristiques de la TVA

### 2. Champ d'application

- A – Opérations obligatoirement imposables
- B – Opérations exonérées
- C – Opérations soumises à la TVA par option
- D – Territorialité

### 3. Règles d'assiette

### 4. Fait générateur et exigibilité

### 5. Taux applicables

### 6. Déduction

- A – Mécanisme
- B – Conditions du droit à déduction

### 7. Modalités d'exercice du droit à déduction

## **L'application de la TVA aux Collectivités Locales**

### 1. Activités exercées et assujettissement à la TVA

- A – Activités situées hors du champ d'application de la TVA
- B – Activités soumises de plein droit à la TVA
- C – Activités soumises à la TVA par option
- D – Bénéfice de la franchise en base

### 2. Base d'imposition à la TVA

- A – Les subventions non imposables à la TVA
- B – Les subventions soumises à la TVA
- C – Virements internes

### 3. Exigibilité de la TVA

### 4. Taux

### 5. Notions diverses

- A – Acquisitions intracommunautaires et personnes bénéficiant d'un régime dérogatoire
- B – Prestations de services intracommunautaires
- C – Marchés publics de travaux immobiliers et paiement direct des sous-traitants
- D – TVA des biens immobiliers
- E – Livraisons à soi-même (LASM)

## 6. Droits à déduction

- A – Obligation de créer des secteurs distincts d'activités
- B – Règle des 90 % d'utilisation privée
- C – Régularisation de la taxe antérieurement déduite
- D – Crédit de départ
- E – Exemple d'application pour les assujettis redevables partiels

## 7. Les différents modes d'exploitation d'un service public et leurs conséquences au regard de la TVA

- A – Exploitation en régie
- B – Gestion mixte
- C – Exploitation du service public par un fermier
- D – Cas des prestations de services entre collectivités locales

## **Les formalités pratiques**

### 1. Déclarations

- A – Déclaration d'existence
- B – Déclaration de cessation
- C – Déclaration d'option pour la TVA
- D – Déclaration de fin d'option

### 2. Obligations déclaratives

### 3. Obligations d'ordre comptable

### 4. Facturation

### 5. Attestation de transfert (en cas d'affermage)

## **Le Fonds de Compensation de la Taxe à la Valeur Ajoutée ( FCTVA)**

### 1. Principes

### 2. Cas concrets

## **Annexe 1 : Taux de TVA applicables en France**

## **Annexe 2 : Taux de TVA applicables en Corse**

## **Annexe 3 : Taux de TVA applicables dans les DOM**

# **Les principes généraux de la TVA**

# 1. Caractéristiques de la TVA

- La TVA est un impôt **réel**. Elle frappe l'utilisation des ressources, c'est-à-dire la dépense ou la consommation, de biens ou de services, par des personnes physiques ou morales.

- La TVA est un impôt **indirect**. Elle est payée au service comptable des impôts de la Direction Générale des Finances Publiques, non pas directement par le consommateur final – redevable réel –, mais par les entreprises de toute nature - redevables légaux - qui assurent la production et la distribution des services.

- La TVA est un impôt « **ad valorem** » (sur la valeur). Elle est perçue en proportion de la valeur des produits et non en référence à la qualité physique caractéristique du produit (volume ou quantité).

- La TVA est un impôt **neutre** dans les circuits économiques. Elle est établie suivant le mécanisme des paiements fractionnés. A chaque stade de la production et de la distribution, la taxe frappe seulement la valeur ajoutée conférée au produit de telle sorte qu'à la fin du cycle suivi par ce produit, la charge fiscale globale l'ayant finalement grevé correspond à la taxe calculée sur le prix de vente au consommateur.

- Elle repose sur le système des déductions. Aux divers stades du circuit économique, chaque redevable légal :

- calcule et facture à son client la TVA exigible au titre des ventes ou prestations de services qu'il réalise (TVA collectée ou TVA brute) ;

- déduit de cet impôt la taxe qui a grevé les éléments constitutifs du prix de revient de l'opération réalisée (TVA déductible) ;

- ne verse que la différence entre la taxe collectée et la taxe déductible (TVA nette due).

Le cas échéant, si la TVA déductible ne peut pas s'imputer en totalité sur la TVA collectée, le redevable dispose d'un crédit de TVA reportable sur la (ou les) déclaration(s) suivante(s) ou pouvant faire l'objet d'un remboursement si certaines conditions posées, par la réglementation, sont satisfaites.

## 2. Champ d'application

Il convient de se reporter aux articles 256 à 260 du code général des impôts (CGI).

### A. Opérations obligatoirement imposables

(Art. 256 & 257 du CGI)

#### Par nature

Ce sont toutes les livraisons de biens meubles et les prestations de services :

- effectuées à titre onéreux ;
- relevant d'une activité économique exercée à titre indépendant ;
- par un assujetti agissant en tant que tel.

Constitue une livraison de biens, le transfert du droit de disposer de la chose comme un propriétaire.

Constitue une prestation de services, toute opération qui n'est pas une livraison de biens.

S'y ajoutent les acquisitions intracommunautaires de biens meubles effectuées à titre onéreux, par un assujetti agissant en tant que tel ou par une personne morale non assujettie, lorsque le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel.

Est considérée comme effectuée à titre onéreux, l'opération pour laquelle il existe une contrepartie entretenant un lien direct avec l'opération.

Les opérations effectuées à titre gratuit, ou pour une contrepartie symbolique traduisant une intention libérale, ne sont donc pas soumises à la TVA.

**Notion d'assujetti** : Sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent, de manière indépendante, une activité économique de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles, une profession libérale (ou assimilée), quels que soient :

- le statut juridique de ces personnes ;
  - leur situation au regard des autres impôts ;
- ou la forme ou la nature de leur intervention.

Est notamment considérée comme une activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

### **Par disposition expresse de la loi**

Il s'agit d'opérations qui, normalement placées hors du champ d'application de la TVA, y sont réintégrées en vertu d'une disposition expresse de la loi, telles que :

- les importations (art. 291.I.1 du CGI) ;
- les livraisons à soi-même (LASM) de biens et services<sup>1</sup> (CGI, art. 257) ;
- les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles (CGI, art.257-I).

### **B. Opérations exonérées**

Il s'agit d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA mais qui échappent à l'imposition aux termes de dispositions expresses.

Il en existe en particulier pour des opérations financières (intérêts sur les prêts) et d'assurance.

Lorsqu'une activité est exonérée, l'assujetti ne collecte pas de TVA sur les recettes mais corrélativement ne peut pas déduire la TVA sur les dépenses.

### **C. Opérations soumises à la TVA par option**

Ce sont des opérations qui sont, soit placées en dehors du champ d'application de la TVA, soit placées dans son champ mais exonérées, pour lesquelles il existe une option possible, à la demande de l'assujetti, pour être imposé à la TVA. L'intérêt pour lui est de pouvoir alors déduire la TVA payée sur ses dépenses.

Ainsi, certaines personnes sont autorisées par la loi à soumettre volontairement à la TVA leurs opérations non soumises à cet impôt de plein droit (Art. 260 du CGI). Il s'agit, par exemple, de la location de locaux nus à usage professionnel (art. 260-2° du CGI).

Les collectivités locales, leurs groupements ou leurs établissements publics peuvent, sur leur demande, être assujettis à la TVA au titre des opérations relatives aux services suivants (Art. 260 A du CGI) :

- Fourniture d'eau dans les communes de moins de 3 000 habitants ou pour les établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) dont le champ d'action s'exerce sur un territoire de moins de 3 000 habitants ;
  - Assainissement ;
  - Abattoirs publics ;
  - Marchés d'intérêt national ;

---

<sup>1</sup> Opération qui permet d'obtenir un bien ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant et ce, indépendamment de la circonstance qu'il soit ou non fait appel à des tiers pour tout ou partie de la réalisation de ce bien ou de cette prestation.



- Enlèvement et traitement des ordures ménagères, déchets et résidus lorsque ce service donne lieu au paiement de la redevance d'enlèvement des ordures ménagères (Art L.2333-76 du CGCT).

## **D. Territorialité**

Les assujettis qui entretiennent des relations avec des opérateurs qui ne sont pas établis en France peuvent être concernés par les règles de territorialité de la TVA.

L'importation sur le territoire métropolitain de biens meubles corporels en provenance d'États hors Union européenne est soumise à la TVA en France. Cette TVA doit être acquittée, en général, par le destinataire des biens (art. 291-I-1 du CGI).

Les acquisitions intracommunautaires de biens meubles corporels sont soumises à la TVA en France lorsqu'elles sont effectuées par un assujetti agissant en tant que tel et qu'elles portent sur des biens expédiés ou transportés en France par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte (art. 256 bis I du CGI)<sup>2</sup>.

Les prestations de services sont imposables en France lorsque le preneur est un assujetti qui est établi en France (art. 259-0 et 259-1° du CGI). En revanche, lorsque le preneur n'est pas un assujetti, les prestations de services sont imposables au lieu d'établissement du prestataire établi dans l'Union européenne (art. 259-2° du CGI).

Pour l'application des règles relatives au lieu des prestations de services, est considéré comme un assujetti pour tous les services qui lui sont fournis :

- un assujetti au sens de l'article 256 A du CGI quand il réalise également des opérations dans le cadre d'une activité placée hors du champ d'application de la TVA, et alors même que les services en cause seraient acquis pour les besoins de cette dernière activité;
- une personne morale non assujettie qui possède néanmoins un numéro d'identification à la TVA en application du 2° de l'article 286 ter du CGI c'est-à-dire une personne morale qui ne relève pas du régime dérogatoire conduisant sous certaines conditions à ne pas soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires de biens;
- un assujetti qui n'est pas redevable de la TVA en raison de l'application de la franchise prévue à l'article 293 B du CGI ou du fait d'une exonération de TVA applicable aux opérations qu'il réalise, dès lors qu'il acquiert des prestations de services relevant du principe général applicable aux prestations fournies par un prestataire établi hors de France pour lesquelles il sera attributaire d'un numéro individuel d'identification.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> Cf. pour le régime spécifique applicable aux collectivités locales, la 2<sup>e</sup> partie, § 5 A.

<sup>3</sup> Cf. BOI-TVA-CHAMP-20-50-10

### 3. Règles d'assiette

La base d'imposition est constituée, pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.

Le prix imposable s'entend « tous frais et taxes compris », à l'exclusion de la TVA elle-même.

La taxe s'applique donc au prix hors taxe du produit ou du service.

Les subventions qui représentent la contrepartie d'une prestation de services ou d'une livraison de biens, ou qui constituent le complément direct du prix d'une telle opération, sont imposables et suivent le régime de l'opération dont elles constituent la contrepartie ou le complément de prix (cf. 2<sup>ème</sup> partie, § 2).

### 4. Fait générateur et exigibilité

Le législateur définit avec précision ces deux notions qui servent à déterminer le moment où le redevable est tenu au paiement de l'impôt (article 269 du CGI).

On distingue en la matière :

- les opérations de livraison de biens meubles et immeubles pour lesquelles le fait générateur et l'exigibilité de la TVA coïncident. La TVA devient normalement exigible au moment de la livraison, c'est-à-dire en principe, lors du transfert de propriété ;
- les prestations de services et les travaux immobiliers : le fait générateur a lieu au moment où la prestation est effectuée. La TVA devient exigible lorsque le redevable a encaissé le prix ou une partie du prix de ces services ou travaux ou, sur option du redevable, d'après les débits (c'est-à-dire lors de l'inscription de la somme au compte « client ») ;
- les acquisitions intracommunautaires : la TVA est exigible en principe le 15 du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur, c'est-à-dire la réalisation de l'acquisition intracommunautaire.

## 5. Taux applicables

Taux au 01.01.2016 :			
20,00 %	10,00 %	5.5 %	2.1 %

Le régime général de la TVA comprend en France continentale trois taux principaux :

– Un taux réduit de 5.5% applicable à la plupart des produits alimentaires et aux boissons sans alcool destinés à une consommation différée<sup>4</sup>, aux équipements et services pour personnes dépendantes (handicapées ou âgées), aux abonnements relatifs aux livraisons de gaz, d'électricité et de chaleur, à la fourniture de repas dans les cantines scolaires par des prestataires extérieurs dans les établissements publics ou privés d'enseignement du premier et second degré, à certaines opérations portant sur les œuvres d'art, aux entrées dans les spectacles et salles de cinéma (article 278-0 bis du CGI) et aux opérations immobilières du secteur du logement social (vente, construction, travaux).

Ce taux est également applicable aux travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de 2 ans (CGI, art. 278-0 bisA).

– Un taux intermédiaire de 10 % applicable aux prestations d'hôtellerie restauration, à la vente de produits alimentaires préparés (en vue d'une consommation immédiate), au transport de voyageurs, à certaines prestations culturelles (abonnements aux services de télévision, droits d'entrée dans les musées, zoo, etc), au bois de chauffage, aux travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien dans les logements de plus de 2 ans (art. 278 bis et suivants du CGI), à certaines prestations rendues aux communes (déchets, assainissement, distribution d'eau, nettoyage et déneigement des voies publiques).

– Un taux normal de 20 % qui concerne la majorité des ventes de biens et de prestations de services non expressément soumises à un autre taux (article 278 du CGI).

– Un taux particulier de 2,1 % réservé aux médicaments remboursables par la sécurité sociale, aux ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie à des non assujettis, à la contribution à l'audiovisuel public, à certains spectacles, aux publications de presse inscrites à la Commission paritaire des publications et agences de presse et aux services de presse en ligne (article 281 quater et suivants du CGI).

Certains taux particuliers pour des opérations déterminées sont applicables en Corse (article 297 du CGI).

<sup>4</sup> C'est-à-dire s'ils sont vendus sous un emballage permettant leur conservation.

Dans les départements d'Outre-Mer (Guadeloupe, Martinique et Réunion), le taux normal est fixé à 8,5 %, le taux réduit à 2,1 % et deux taux particuliers s'appliquent : 1,75 % et 1,05 % (articles 294 à 296 ter du CGI).

Pour plus de précisions, il convient de se reporter aux annexes suivantes :

- annexe 1 sur les taux de TVA applicables en France continentale,
- annexe 2 pour les taux applicables en Corse,
- annexe 3 pour les taux applicables dans les DOM.

## 6. Déductions

### A. Mécanisme

La TVA est une taxe unique et globale qui repose sur la technique des paiements fractionnés :

- dans un premier temps, le redevable calcule la TVA sur le montant de ses opérations imposées. Il détermine ainsi la TVA brute ou collectée ;
- dans un deuxième temps, le redevable peut récupérer, sous réserve de certaines limitations et exclusions, la taxe ayant grevé les achats, services et travaux qui concourent à la réalisation de ses opérations ouvrant droit à déduction. La différence, ou la TVA nette, doit être reversée au Trésor.

Les déductions de TVA sont mentionnées sur les déclarations mensuelles ou trimestrielles que les redevables souscrivent auprès du service des impôts des entreprises (SIE) gestionnaire (article 287 du CGI).

### B. Conditions du droit à déduction

#### Conditions de forme

La justification du droit à déduction (CGI, art. 271-II)

La TVA ayant grevé les éléments d'une opération taxable ne peut être déduite que si :

- elle est mentionnée distinctement sur une facture d'achat établie conformément à l'article 289 du CGI ;
- elle est due à l'importation (déclaration d'importation) ;
- elle est acquittée par l'assujetti lui-même (TVA dite « auto-liquidée » qui s'applique principalement aux acquisitions intracommunautaires de biens, aux prestations de services rendues par un assujetti qui n'est pas établi en France et aux contrats de sous-traitance conclus dans le cadre de marchés de travaux immobiliers)<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Cf. article 283 du CGI.

## La date de la déduction

La déduction de la TVA grevant les biens qui constituent des immobilisations, les biens autres que les immobilisations et les services est opérée au titre du mois pendant lequel le droit à déduction de cette TVA a pris naissance (CGI, art. 271-I-3). Le montant de TVA nette due par la collectivité assujettie est donc égal au montant de TVA brute collectée au titre du mois diminuée des montants de TVA déductible (au titre du mois ou reportée).

Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le fournisseur (CGI, art. 271-I-2).

Il en résulte, en pratique, que la TVA déductible doit être mentionnée sur la déclaration déposée au titre du mois au cours duquel est intervenue la livraison des biens ou le paiement des services et des travaux immobiliers.

**A noter** : la date prévue pour mentionner la TVA déductible sur les déclarations s'impose au redevable. Toutefois, en cas d'omission, la taxe déductible peut figurer valablement sur les déclarations déposées jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'omission (CGI, ann. II, art. 208-I).

## Conditions de fond (articles 271, CGI, Annexe II, Articles 205 et 206)

Le droit à déduction est reconnu dès lors que le bien ou service acquis est utilisé pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction par l'assujetti (CGI, Article 271-II-1).

La TVA grevant un bien ou un service qu'un assujetti acquiert, importe ou se livre à lui-même, est déductible à proportion de son coefficient de déduction qui tient compte du degré d'utilisation pour des opérations imposables ouvrant droit à déduction.

Cependant, la TVA, pour être déductible, ne doit pas être exclue du droit à déduction par une disposition légale ou réglementaire (CGI, Annexe II, Article 206-IV-2).

Problématique : toutes les recettes perçues par un assujetti ne sont pas nécessairement soumises à la TVA. Certaines peuvent provenir d'opérations hors champ, donc non imposables et/ou d'autres, bien qu'intégralement dans le champ, peuvent être exonérées, donc non taxables.

Solution : Pour chaque bien ou service acquis (principe de l'affectation de la dépense), la taxe déductible est déterminée à proportion de son **coefficient de déduction** (CGI, Annexe II, Article 205).

Celui-ci permet de refléter la proportion d'utilisation d'un bien ou service pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA. Le montant de la TVA déductible sera donc réduit pour les biens ou services qui ne sont pas utilisés exclusivement pour la réalisation d'opérations taxées (CGI, articles 273-1 et CGI, Annexe II, Article 206-II et V).

Le coefficient de déduction permet de déterminer :

- le montant de la taxe déductible lors de l'acquisition d'un bien ou d'un service ;
- les régularisations de TVA auxquelles l'assujetti pourra être tenu.

### Modalités de détermination du coefficient de déduction

Coefficient de déduction (CGI, Annexe II, Article 206) = coef. d'assujettissement x coef. de taxation x coef. d'admission <sup>6</sup>
---

**Le coefficient d'assujettissement** mesure, pour chaque bien et service, la proportion d'utilisation de ce bien ou service à des opérations imposables, c'est-à-dire situées dans le champ d'application de la TVA.

La proportion d'utilisation est déterminée par l'assujetti sous sa propre responsabilité et doit traduire l'utilisation réelle de chaque bien ou service. À titre indicatif, les critères suivants peuvent être utilisés : répartition en fonction du temps d'utilisation des principaux matériels communs, en fonction des salaires, en fonction des surfaces, etc.

Le coefficient d'assujettissement est :

- égal à 0 lorsque le bien ou le service est utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées hors du champ d'application de la TVA ;
- égal à 1 lorsque le bien ou le service est utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées dans le champ d'application de la TVA, que ces opérations soient taxées ou exonérées ;
- compris entre 0 et 1 lorsque le bien ou le service est utilisé à la fois pour des opérations placées hors du champ et dans le champ (utilisation mixte).

En principe, l'assujetti doit calculer un coefficient d'assujettissement pour chacun des biens et services qu'il acquiert.

Par exception, l'assujetti peut, par année civile, sans formalité préalable et sous réserve d'être en mesure d'en justifier, retenir pour l'ensemble des biens et services utilisés à la fois pour des opérations imposables et pour des opérations non imposables (utilisation mixte) un coefficient d'assujettissement unique.

**Le coefficient de taxation** traduit le principe selon lequel, au sein des opérations imposables, seule peut être déduite la taxe grevant les biens ou services utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction.

Il est :

- égal à 1 lorsque le bien ou le service est utilisé pour une activité imposable et qui ouvre entièrement droit à déduction ;

<sup>6</sup> Chacun des 3 coefficients doit être arrondi à la 2<sup>ème</sup> décimale par excès, ainsi que le produit lui-même.

- égal à 0 lorsque le bien ou le service est utilisé pour une activité qui n'ouvre pas droit à déduction ;
- compris entre 0 et 1 si l'affectation du bien ou du service est partagée entre une activité imposable ouvrant droit à déduction et une activité imposable n'ouvrant pas droit à déduction. Il est alors égal au rapport entre, au numérateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, y compris les subventions directement liées au prix et, au dénominateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations imposables (ouvrant et n'ouvrant pas droit à déduction), y compris les subventions directement liées au prix.

En principe, l'assujetti doit calculer un coefficient de taxation pour chacun des biens et services qu'il acquiert.

Par exception, l'assujetti peut, par année civile, sans formalité préalable, retenir pour l'ensemble des biens et services un coefficient de taxation unique qu'il appliquera à l'ensemble de ses dépenses, calculé dans les mêmes conditions que celui appliqué aux dépenses mixtes (Article 206-V-1-2°).

**Le coefficient d'admission** est, contrairement aux deux autres coefficients, fixé uniquement par la réglementation en vigueur. Il traduit l'existence de dispositifs particuliers qui excluent du droit à déduction tout ou partie de la TVA (Article 206-IV).

Il est :

- égal à 1 lorsque le bien ou le service ne fait l'objet d'aucune mesure d'exclusion ;
- éventuellement réduit jusqu'à 0 lorsque le bien ou le service fait l'objet d'une mesure d'exclusion partielle ou totale.

Exemples :

- ◆ Lorsque le bien ou le service est utilisé par l'assujetti à plus de 90 % à des fins étrangères à son entreprise<sup>7</sup>  
→ coefficient d'admission = 0
- ◆ Véhicules ou engins conçus pour transporter des personnes ou à usage mixte (sauf exceptions)  
→ coefficient d'admission = 0
- ◆ Dépenses de logement au profit des dirigeants ou du personnel (sauf exceptions)  
→ coefficient d'admission = 0
- ◆ Gazole et super-éthanol E 85 (TVA déductible à hauteur de 80 %)  
→ coefficient d'admission = 0,8

Chacun des trois coefficients est tout d'abord déterminé de façon provisoire. Ils doivent être définitivement arrêtés avant le 25 avril de l'année suivante.

<sup>7</sup> Se reporter pour l'application de cette règle aux collectivités locales à la 2<sup>ème</sup> partie, § 6 B.

La différence entre le coefficient de déduction provisoire et définitif donne lieu soit à une déduction complémentaire, soit à un reversement, quel que soit l'écart.

Les coefficients définitifs serviront ensuite de coefficients de référence pour le calcul des éventuelles régularisations.

### Application de la clé de répartition unique à l'ensemble des dépenses

Par dérogation aux règles d'affectation décrites ci-dessus et après autorisation préalable de la direction départementale des finances publiques dont relève l'assujetti<sup>8</sup>, les assujettis partiels<sup>9</sup> et/ou redevables partiels<sup>10</sup> peuvent déterminer leur droit à déduction pour l'ensemble de leurs dépenses (mixtes et non mixtes) en appliquant une clé de répartition unique dite « économique » à l'ensemble de leurs opérations situées ou non dans le champ d'application de la TVA, et le cas échéant, taxées ou exonérées. Autrement dit, l'ensemble des dépenses des assujettis qui appliquent cette dérogation est alors réputé mixte.

L'application d'une clé unique de répartition économique constitue une simple faculté pour l'assujetti de nature à simplifier le cas échéant l'application des règles fiscales. Elle est calculée en fonction de la quote-part des recettes taxables par rapport aux recettes totales.

Le bénéfice de cette mesure de simplification ne saurait néanmoins faire obstacle à la constitution de secteurs distincts, car celle-ci est de droit lorsque l'assujetti exerce plusieurs activités soumises à des dispositions différentes en matière de TVA.

Pour l'application des secteurs distincts aux collectivités locales, il convient de se reporter à la 2<sup>ème</sup> partie, §. 6 A.

## **7. Modalités d'exercice du droit à déduction**

### **Règle de l'imputation**

La déduction de la TVA doit être en priorité opérée par voie d'imputation. Cette imputation s'effectue exclusivement sur la TVA dont l'assujetti est lui-même redevable (TVA brute ou collectée).

Lorsque la taxe déductible est supérieure à la taxe collectée, l'excédent constitue un crédit de TVA susceptible d'être imputé sur la (ou les) déclaration(s) suivante(s) ou remboursé, lorsque son imputation ne s'avère pas possible.

---

<sup>8</sup> Cf. BOI-TVA-DED-2010-10 § 30 et 40.

<sup>9</sup> Personnes qui réalisent à la fois des opérations hors du champ d'application de la TVA et dans le champ d'application de cette taxe.

<sup>10</sup> Personnes effectuant des opérations placées dans le champ d'application de la TVA qui, parmi celles-ci, réalisent à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction.



## **Remboursement du crédit non imputable** (Article 271-IV et 242-0 A et suivants)

Les assujettis peuvent obtenir sur leur demande le remboursement des crédits de TVA dont l'imputation n'a pas pu être opérée. En cas de dépôt d'une déclaration annuelle, le remboursement doit être sollicité au cours du mois de janvier de l'année suivante et porter sur un montant au moins égal à 150 €.

Les assujettis déposant des déclarations mensuelles de chiffre d'affaires ont aussi la faculté de demander un remboursement mensuel de crédit de TVA si le remboursement porte sur un minimum de 760 €.

Enfin, les assujettis placés sous le régime des acomptes peuvent demander un remboursement de leur crédit de TVA lors du dépôt de leur relevé d'acompte, sous réserve que ce remboursement soit constitué par de la TVA ayant grevé l'acquisition de biens constituant des immobilisations et que son montant soit au moins égal à 760 €.

La demande de remboursement doit être formulée sur l'imprimé n° 3519 (CERFA n° 11 255) accompagné d'une copie de la déclaration n° 3310 CA3 déposée au titre de la période considérée.

Tout bénéficiaire d'un remboursement doit réduire d'un montant égal les sommes éventuellement reportées au titre du crédit de TVA sur ses déclarations ultérieures.

## **Remise en cause du droit à déduction** (Art. 207 de l'annexe II au CGI)

La TVA initialement déduite par un assujetti lui est définitivement acquise. Elle peut toutefois, pour les seuls biens immobilisés, être remise en cause dans certains cas expressément et limitativement prévus au cours d'une « période de régularisation » qui est différente selon la nature des biens.

Pour les biens meubles, le délai de régularisation est de 5 ans, y compris l'année de l'acquisition.

Pour les biens immeubles, le délai de régularisation est de 20 ans, y compris l'année de l'acquisition.

Certaines régularisations sont annuelles et ont pour vocation de tenir compte de l'évolution dans le temps du coefficient de déduction (suivi de la variation entre le coefficient de déduction de l'année et le coefficient de référence). Elles ne remettent pas en cause la valeur des biens inscrits à l'actif et sont donc toujours comptabilisées en charges ou produits exceptionnels.

Ainsi, chaque année, pendant la période de régularisation, la taxe initialement déduite sur les biens doit être régularisée si la différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année d'une part, et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence d'autre part est supérieure en valeur absolue, à la hausse ou à la baisse, à  $1/10^{\text{ème}}$ .

La régularisation prend la forme d'une déduction complémentaire si le coefficient de déduction de l'année est supérieur au coefficient de déduction de référence ; elle

prend la forme d'un reversement dans le cas contraire. Elle doit être effectuée avant le 25 avril de l'année suivante.

En outre, d'autres régularisations sont globales et se produisent en raison d'événements affectant la vie du bien. Il est procédé globalement et en une fois à toutes les régularisations annuelles auxquelles l'assujetti aurait été tenu jusqu'à la fin de la période de régularisation si le bien avait continué à être utilisé en l'état.

Cette régularisation globale est due notamment lorsque le bien cesse d'être utilisé pour une activité taxée à la TVA (ex : renoncement à une option pour le paiement de la TVA), lorsque le bien est cédé sans TVA (ex : cession d'un immeuble intervenant plus de 5 ans après son achèvement), lorsque le bien immeuble est transféré à un secteur d'activité hors champ de la TVA ou n'ouvrant pas droit à déduction<sup>11</sup>, etc.

La régularisation globale intervient quelle que soit l'importance de la variation entre le coefficient de référence et le coefficient de déduction de l'année de l'événement affectant le bien. Cette régularisation impacte la valeur de l'immobilisation.

Le reversement de taxe à effectuer au Trésor est égal à la déduction antérieure diminuée d'un cinquième, pour les biens meubles, par année ou fraction d'année écoulée depuis celle du point de départ du délai de régularisation qui se situe en général à la date d'acquisition du bien. Pour les biens immeubles, la régularisation s'effectue par vingtième.

Pour les écritures comptables générées par ces régularisations pour les communes, il convient de se reporter à l'[instruction n° 12-016-M0 du 9 juillet 2012](#).

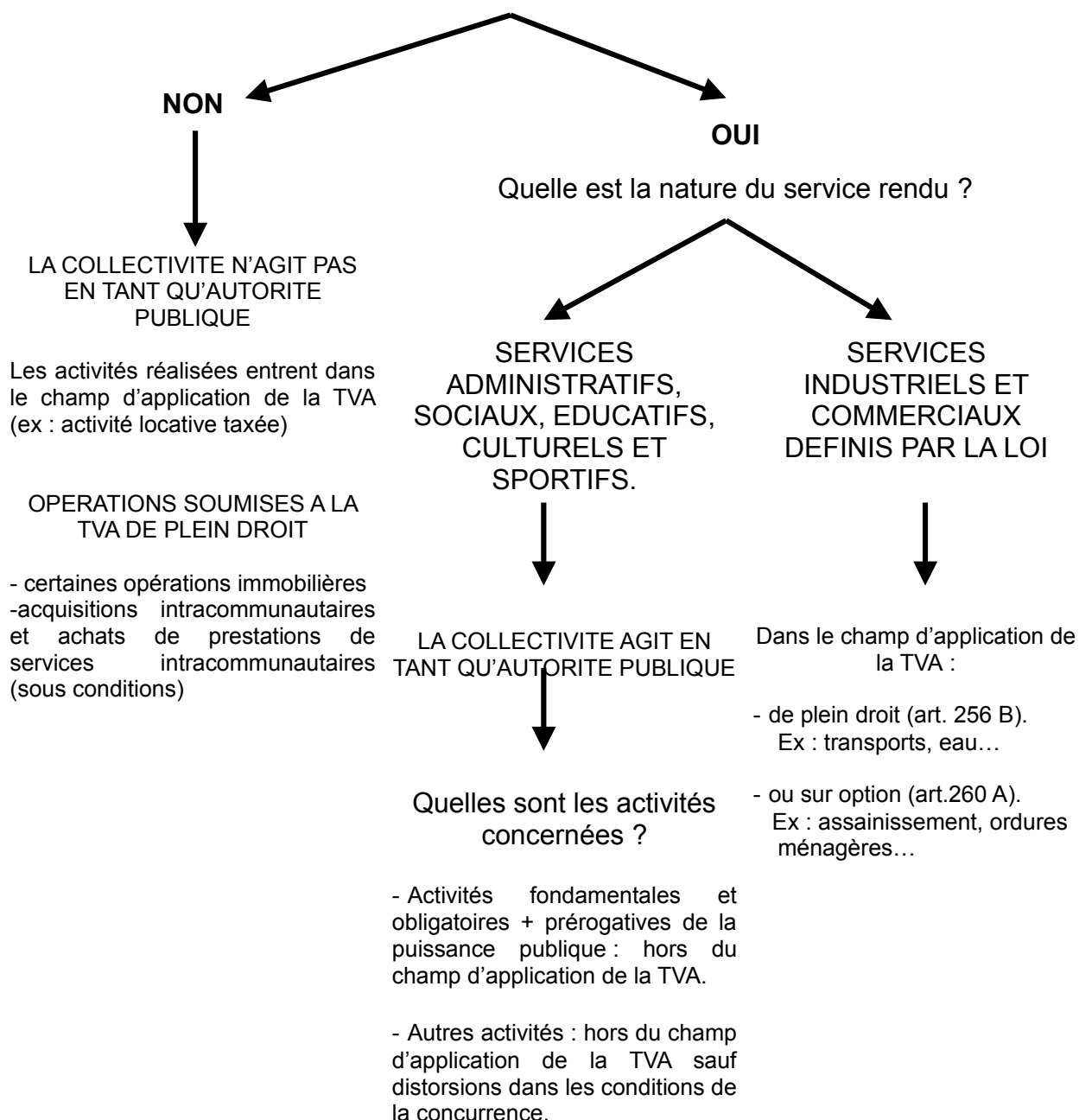
---

<sup>11</sup> S'agissant du transfert d'un bien meuble, il donne lieu à l'imposition d'une LASM.

# L'application de la TVA aux Collectivités Locales

# 1. Activités exercées et assujettissement à la TVA

Les activités réalisées par la collectivité publique sont-elles constitutives d'un service public ?



Au regard de la TVA sont considérées comme « collectivités locales » :

- les collectivités territoriales (communes, départements, régions) ;
- les établissements publics locaux (dont les régies, les offices publics de l'habitat, les offices de tourisme, ...) ;
- les ententes interdépartementales et interrégionales ;

- les syndicats mixtes ;
- les syndicats de communes ;
- les EPCI à fiscalité propre : communautés de communes, communautés d'agglomération, communautés urbaines et métropoles ;
- les communautés d'agglomération nouvelle et syndicats d'agglomération nouvelle.

Les collectivités locales sont assujetties ou non à la TVA selon la nature des activités qu'elles exercent.

## **A. Activités situées hors du champ d'application de la TVA (activités non imposables)**

L'activité hors du champ d'application de la TVA, au sens de l'article 256 B du CGI, doit répondre à deux critères :

- elle doit être exercée par une personne morale de droit public,
- elle doit être accomplie par cette personne en tant qu'autorité publique.

### **Activités exercées en vertu d'un pouvoir de souveraineté ou d'intérêt général**

– les tâches administratives fondamentales et obligatoires que les collectivités locales exercent en vertu de leurs prérogatives de puissance publique (pouvoir de police, état civil, recouvrement de l'impôt, etc.).

– Les recettes perçues par les collectivités dans le cadre de l'exercice de ces prérogatives hors du champ de la taxe ne sont donc pas imposables à la TVA. Tel est le cas notamment :

- des impôts et taxes locaux ;
- des droits perçus en contrepartie du stationnement sur les voies publiques affectées à la circulation.

– Les activités qui, bien que ne relevant pas de l'exercice de la souveraineté et n'impliquant pas l'exercice de pouvoirs coercitifs, sont exercées en tant qu'autorité publique par les collectivités locales. Tel est le cas des activités suivantes (qui peuvent toutefois être imposées par exercice du droit d'option prévu à l'article 260 A du CGI) :

- fourniture d'eau dans les communes de moins de 3 000 habitants et par les établissements publics de coopération intercommunale dont le champ d'action s'exerce sur un territoire de moins de 3 000 habitants ;
- assainissement ;
- ordures ménagères ;
- service d'hygiène et d'assistance ;
- abattoirs ;
- marché d'intérêt national.

## **Activités des services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsion dans les conditions de la concurrence**

### Appréciation de la notion de concurrence<sup>12</sup>

La notion de concurrence à laquelle il convient de se référer pour savoir si un organisme de droit public est ou non assujéti à la TVA s'apprécie dans un cadre qui peut dépasser les limites territoriales de la circonscription dans laquelle s'exerce son activité. Il convient donc, suivant les cas, de situer au plan communal, départemental, ou même national, le domaine concurrentiel. Celui-ci peut, en effet, varier en fonction du champ d'action géographique de l'organisme concerné, de l'étendue du marché ou de la clientèle vers laquelle son activité est orientée.

Le caractère concurrentiel de l'activité d'un organisme public ne peut être établi que par rapport à la même activité ou une activité semblable au titre de laquelle les entreprises privées sont soumises à la taxe. Il s'ensuit qu'un organisme de droit public exerçant la même activité qu'un organisme de droit privé exonéré ne doit pas être recherché en paiement de la TVA.

À titre de règle pratique, il convient de considérer que sont plus particulièrement susceptibles d'entrer en concurrence avec le secteur privé, les services publics à caractère industriel et commercial des collectivités territoriales qui peuvent être concédés à des entreprises privées.

#### 1. Sauf circonstances particulières, la non-concurrence doit être présumée pour les activités suivantes :

– les opérations étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale ;

Sont notamment visées :

- les activités fournies dans les maisons de retraite et les foyers logements, dès lors qu'en raison de leur mode de fonctionnement et de leur caractère social très marqué, le non-assujettissement de ces établissements n'est pas susceptible de provoquer des distorsions dans les conditions de la concurrence ;
- l'hospitalisation, les soins médicaux ainsi que les activités qui leur sont étroitement liées (les redevances versées aux établissements de santé par les médecins qui y exercent à titre libéral sont soumises de plein droit à la TVA).

– les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse : centres de loisirs, centres de vacances ;

– les prestations sportives et culturelles. Sont concernés :

- les droits d'entrée perçus au titre de l'exploitation d'une piscine « traditionnelle » (simples bassins, à vocation essentiellement éducative et

<sup>12</sup> Cf. BOFIP [BOL-TVA-CHAMP-10-20-10-10](#) § 100, cf. également la jurisprudence communautaire : l'arrêt Isle of Wight (CJCE 16/09/2008, affaire C-288/07) et arrêt Salix (CJCE 4/06/2009, affaire C-102/08) et arrêt du CE (commune de Saint-Jorioz, n° 307856).

sportive), d'une patinoire, d'une bibliothèque, de musées, de monuments historiques ;

- les droits d'entrée perçus au titre de l'organisation d'expositions d'intérêt local ;
- les recettes afférentes aux activités d'enseignement musical ou artistique ;
- les prestations télématiques effectuées dans le cadre d'une mission de service public (ex. : service télématique d'information municipale) .

La présomption instituée dans la doctrine administrative est une présomption simple qui peut être renversée s'il est démontré qu'une concurrence privée existe réellement.

**2. En revanche, les activités pour lesquelles la concurrence doit être présumée sont situées dans le champ d'application de la TVA :**

Il s'agit des activités qui sont par leur nature, leur étendue ou la clientèle à laquelle elles s'adressent et les moyens mis en œuvre (publicité, tarifs pratiqués) en concurrence directe avec des entreprises commerciales qui proposent des services similaires.

Tel est le cas par exemple des recettes afférentes à l'exploitation d'un golf, d'un parc zoologique ou botanique, d'un parc d'attraction, d'un centre aquatique (bassins agrémentés d'équipements ludiques tels que bains bouillonnants, piscines à vague, toboggans, etc.), d'une salle de spectacles ou de cinéma, d'établissements thermaux ou de thalassothérapie et d'organisation de spectacles de son et lumière ou de festivals (musique, théâtre).

**3. Le régime de TVA applicable aux autres activités des collectivités locales doit être apprécié au cas par cas compte tenu de la possibilité ou non pour le secteur privé de satisfaire les besoins concernés.**

Lorsqu'une activité exercée par une personne morale de droit public est située dans le champ d'application de la TVA au regard des critères énoncés ci-dessus, elle est soit taxée, soit exonérée.

Par exemple, les crèches municipales sont assujetties, mais peuvent être exonérées en application du 8° bis du 4 de l'article 261 du CGI.

## **B. Activités soumises de plein droit à la TVA**

Le deuxième alinéa de l'article 256 B du CGI énumère une liste d'opérations pour lesquelles les personnes morales de droit public sont expressément assujetties à la taxe. Il s'agit notamment :

- Livraisons de biens neufs fabriqués en vue de la vente.
- Distribution de gaz, d'électricité (y compris d'origine photovoltaïque et éolienne) et d'énergie thermique.
- Transports de personnes (y compris les remontées mécaniques)
- Organisations de voyages et séjours touristiques.
- Transports de biens.
- Entreposage de biens meubles.
- Organisation d'expositions à caractère commercial.
- Prestations de services portuaires et aéroportuaires.
- Diffusion ou redistribution de programmes de radiodiffusion ou de télévision.
- Fourniture d'eau dans les communes de 3 000 habitants et plus et par les établissements publics de coopération intercommunale dont le champ d'action s'exerce sur un territoire d'au moins 3 000 habitants.
- Télécommunications.

Cette liste n'est pas limitative. Les activités économiques qui ne relèvent pas des services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs sont soumises de plein droit à la TVA. Il s'agit en particulier des opérations suivantes : location de locaux aménagés, exploitation d'un bar ou d'une épicerie par une commune, travaux d'études et de recherche.

Par ailleurs, lorsqu'une collectivité confie l'exploitation d'un service public à un tiers dans le cadre d'une délégation de service public, la mise à disposition à titre onéreux des investissements que la collectivité a réalisés est constitutive d'une activité économique imposable à la TVA depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014 (cf. § 5 suivant).

Enfin, sont également soumises à la TVA de plein droit, les opérations immobilières visées au I de l'article 257 du CGI réalisées par un assujetti, notamment :

- les ventes de terrains à bâtir ;
- les ventes d'immeubles bâtis achevés depuis moins de cinq ans ;
- les livraisons à soi-même des immeubles neufs non revendus dans les deux ans de l'achèvement réalisées par des assujettis qui ne disposent pas d'un droit à déduction intégral ;
- les livraisons à soi-même (taxables au taux réduit) de certains locaux et logements sociaux, ainsi que des travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien de certains de ces locaux et logements.



## **C. Activités soumises à la TVA par option**

### **Activités concernées**

Les collectivités locales peuvent, sur leur demande, acquitter la TVA au titre d'opérations pour lesquelles elles n'y sont pas obligatoirement soumises (article 260 A du CGI). Elles se trouvent, dès lors, astreintes à l'ensemble des obligations qui incombent aux redevables de la taxe, notamment elles doivent facturer la taxe à l'utilisateur. Mais cette imposition leur permet de récupérer la TVA ayant grevé les dépenses constitutives du prix de revient des produits vendus ou des services fournis.

Les collectivités locales peuvent opter pour le paiement de la TVA au titre :

- de la fourniture de l'eau dans les communes de moins de 3 000 habitants et par les établissements publics de coopération intercommunale dont le champ d'action s'exerce sur un territoire de moins de 3 000 habitants ;
- des abattoirs publics ;
- des marchés d'intérêt national ;
- de l'enlèvement et du traitement des ordures, lorsque cette activité donne lieu au paiement de la redevance d'enlèvement des ordures ménagères (REOM) prévu à l'article L. 2333-76 du code général des collectivités territoriales ;
- de l'assainissement collectif et non collectif.

L'option pour l'imposition à la TVA du service public d'assainissement collectif doit être exercée séparément de celle exercée, le cas échéant, pour l'assainissement non collectif dans les conditions prévues par les articles 201 quinquies et suivants de l'annexe II au CGI.

### **Portée et durée de l'option**

L'option doit s'exercer service par service. Chaque service couvert par l'option doit faire l'objet d'une comptabilité distincte et constitue de plein droit un secteur distinct d'activité au regard de l'exercice du droit à déduction de la TVA (CGI, Annexe II, Article 209-I-3°).

Dès lors que les services concernés par l'option sont des services publics à caractère industriel et commercial, cette obligation d'individualisation comptable est également imposée par les articles L. 2224-1 et L. 2224-2 du code général des collectivités territoriales.

L'option prend effet le premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est déclarée au service des impôts des entreprises (SIE) gestionnaire. Elle est irrévocable pendant l'année au cours de laquelle l'option prend effet et les quatre années civiles suivantes (jusqu'au 31 décembre de la dernière année). Le renoncement à l'option est possible au bout de la cinquième année.

L'option ne peut être exercée que par la collectivité qui exploite directement le service ouvrant droit à option. Toutefois, des modalités d'option sont ouvertes à la collectivité à laquelle est concédé ou affermé, par une autre collectivité, un service public ouvrant droit à option.

### **Base d'imposition**

Les règles applicables aux collectivités qui ont opté pour l'assujettissement à la TVA en vertu de l'article 260 A du CGI sont celles fixées pour tous les redevables (se reporter à la 1<sup>ère</sup> partie, §. 3 ainsi qu'au §. 2 suivant).

Les précisions suivantes ont toutefois été apportées :

#### **Recettes à comprendre dans les bases d'imposition des services d'eau et d'assainissement placés sous option**

(cf. BOI-TVA-BASE-10-20-10-20120912, § 350 à 380)

- contribution de la collectivité de rattachement pour évacuation des eaux pluviales ;
- redevances perçues au profit du fond national pour le développement des adductions d'eau ;
- redevances versées aux agences financières de bassin (redevance prélèvement, redevance pollution ou redevance contre valeur pollution).

#### **Recettes qui ne sont pas considérées comme passibles de la TVA et qui n'ont pas à être prises en considération pour le calcul du coefficient de déduction**

(cf. BOI précité, § 390 et suivants)

- prime d'épuration versée par les agences de l'eau ;
- participation aux travaux d'assainissement qui peut être réclamée aux propriétaires d'immeubles en vertu de l'article L. 1331-7 du code de la santé publique.

Important : lorsque la collectivité locale fait appel à un prestataire de services pour la gestion du service, la part des recettes que peut, le cas échéant, conserver le gestionnaire au titre de sa rémunération doit être comprise dans la base d'imposition de la collectivité qui est titulaire de toutes les recettes du service. Le gestionnaire, de son côté, facture la TVA sur sa rémunération. Cette taxe peut être déduite par la collectivité exploitante.

### **Autres options possibles**

- la mise en location de locaux nus à usage professionnel (CGI, Article 260-2°) ;
- l'exercice d'activités agricoles (notamment exploitations forestières) lorsque la moyenne des recettes sur deux années civiles consécutives est inférieure à 46 000€ ;
- les ventes d'immeubles achevés depuis plus de 5 ans (CGI, Article 260-5° bis).

**A noter** : Les services pour lesquels les collectivités ont exercé l'option pour l'assujettissement à la TVA sont exclus du bénéfice de la franchise en base.

## **D. Bénéfice de la franchise en base de TVA**

Les collectivités territoriales bénéficient d'une franchise qui les dispense du paiement de la TVA lorsque leur chiffre d'affaires hors TVA n'excède pas :

- 82 200 € pour les activités de livraisons de biens, de ventes à consommer sur place et les prestations de logement (hors location meublée autre que meublé de tourisme, gîte rural ou chambre d'hôte),
- 32 900 € pour les autres prestations de services commerciales ou non commerciales.

La franchise est maintenue en N si :

- le chiffre d'affaires de l'année précédente est compris entre 82 200 € et 90 300 € s'agissant des livraisons de biens, ventes à consommer sur place et prestations d'hébergement ou entre 32 900€ et 34 900 € s'agissant des autres prestations de services ;
- le chiffre d'affaires de N-2 n'a pas excédé 82 200 € ou 32 900 € ;
- le chiffre d'affaires de l'année en cours n'excède pas 90 300 € ou 34 900 €.

Cette dispense ayant les mêmes effets qu'une exonération, aucune déduction de la taxe payée en amont ne peut être autorisée et la mention de la TVA sur les factures est interdite.

La franchise s'appliquant de plein droit, pour renoncer à son bénéfice, la collectivité doit opter pour le paiement de la TVA.

Pour les collectivités locales, le chiffre d'affaires limite d'application de la franchise s'apprécie par secteur d'activité, en faisant abstraction des autres activités exercées. Il s'agit donc de déterminer, pour les opérations situées dans le champ d'application de la TVA, les secteurs distincts d'activité que les collectivités locales doivent constituer en application du principe général de sectorisation ou de dispositions spécifiques (art. 209, I de l'annexe II au CGI).

Il est rappelé que la franchise n'est pas applicable aux opérations pour lesquelles les collectivités locales ont opté pour le paiement de la TVA.

Pour plus de précisions sur les règles de constitution des secteurs distincts, il convient de se reporter au § 6 suivant.

## 2. Base d'imposition à la TVA

En application du a du 1 de l'article 266 du CGI :

*« la base d'imposition [de la TVA] est constituée, pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ».*

Les règles de TVA applicables aux subventions sont commentées ci-après<sup>13</sup>.

### **A. Les principales subventions non imposables à la TVA**

#### **Subventions d'équipement**

Les subventions perçues, allouées pour le financement d'un bien d'investissement déterminé (sans contrepartie pour la partie versante), constituent des subventions d'équipement, non imposables à la TVA.

#### **Subventions d'équilibre**

Ces subventions sont versées à un bénéficiaire afin de compenser *a posteriori* un déficit résultant de la conjoncture économique, d'erreurs de gestion, de l'insuffisance de recettes ou de tout événement ne relevant pas de sujétions particulières qui lui auraient été imposées par un tiers.

#### **Subventions de fonctionnement**

Ces subventions sont destinées à couvrir exclusivement une partie des frais d'exploitation d'un organisme, à prendre en charge des coûts fixes et/ou variables. Si ces sommes peuvent influencer le prix de revient des biens livrés et des services fournis par l'organisme subventionné, elles ne constituent pas pour autant des subventions complément de prix, en ce qu'elles ne constituent pas la contrepartie d'opérations taxables (cf. supra).

<sup>13</sup> Cf. [BOI-TVA-BASE-10-10-40](#) § 20 et [BOI-TVA-BASE-10-10-10](#) § 320 et suivants.

## **Subventions à l'achat**

Ces subventions sont destinées à prendre en charge l'achat par le bénéficiaire de biens ou de services déterminés auprès d'un autre assujetti.

## **Subventions exceptionnelles**

Les subventions exceptionnelles sont des aides non répétitives, destinées à financer une dépense précise ou à soutenir une opération particulière dont le montant ne peut être qu'accessoire au regard des recettes normales de l'entreprise.

## **B. Les subventions soumises à la TVA**

S'agissant des autres subventions, il convient de rechercher successivement, pour chaque subvention versée :

– si les sommes versées constituent en fait la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante. Le terme de subvention est alors impropre. Il s'agit, dans ces conditions, du prix payé pour un service rendu ou pour une vente.

– à défaut, si les sommes versées complètent le prix d'une opération imposable.

Les « subventions » remplissant ces conditions sont taxables sauf si l'opération bénéficie d'une exonération.

Si elles ne remplissent pas ces conditions, elles ne sont pas imposables à la TVA.

### **Les subventions qui constituent la contrepartie d'un service ou d'une vente**

Les circonstances de droit ou de fait doivent permettre d'établir l'existence d'un engagement de fournir un bien ou un service déterminé ou de constater la réalisation d'un tel engagement par le bénéficiaire de la subvention.

Par exemple, la « subvention » versée par une commune à une radio locale en contrepartie de diverses obligations contractuelles (information sur la vie locale, etc.) est imposable à la TVA.

## **Les subventions complément de prix**

Pour être qualifiée de « subvention directement liée au prix », une subvention doit satisfaire aux conditions cumulatives suivantes :

*– La subvention est versée par un tiers à celui qui réalise la livraison ou la prestation :*

Une subvention complément de prix implique nécessairement la présence de trois parties : la personne qui accorde la subvention, la personne qui en bénéficie et l'acheteur ou le preneur.

*– Elle en constitue la contrepartie totale ou partielle :*

Le principe du versement de la subvention doit exister en droit ou en fait avant l'intervention du fait générateur des opérations dont elle constitue la contrepartie. En outre, le prix du bien ou du service doit être déterminé, quant à son principe, au plus tard au moment où intervient le fait générateur de ces opérations.

Il doit exister une relation entre la décision de la partie versante d'octroyer la subvention et la diminution des prix pratiqués par le bénéficiaire.

La subvention doit être spécifiquement versée à l'organisme subventionné afin qu'il fournisse un bien ou effectue un service déterminé. Elle doit donc être identifiable comme la contrepartie d'une opération taxable et non versée globalement pour couvrir les coûts de l'organisme subventionné (il ne suffit pas que son versement permette indirectement à cet organisme de pratiquer des prix moins élevés). Cette relation, qui résulte de l'intention des parties, doit apparaître de manière non équivoque au terme d'une analyse au cas par cas des circonstances qui sont à l'origine du versement de cette subvention.

Les acheteurs du bien ou les preneurs du service doivent tirer profit de la subvention octroyée au bénéficiaire. En effet, il est nécessaire que le prix à payer par l'acheteur ou le preneur soit fixé de telle façon qu'il diminue à proportion de la subvention accordée au vendeur, laquelle constitue alors un élément de détermination du prix exigé.

*– Elle permet au client de payer un prix inférieur au prix de marché ou, à défaut, au prix de revient :*

La notion de subvention directement liée au prix d'opérations imposables doit s'appliquer strictement. La taxation des subventions ne doit pas conduire à une surtaxation de l'opération, notamment lorsque le bénéficiaire de la subvention ne pratique pas, en définitive, un prix inférieur au prix de marché

Lorsque ces trois conditions sont réunies, les subventions sont soumises aux règles d'imposition (taux, exonération...) applicables aux opérations dont elles complètent le prix. En revanche, ces sommes qui ne constituent pas la contrepartie d'une

opération imposable pour la partie versante n'ouvrent à cette dernière aucun droit à déduction de la TVA y afférente.

Par exemple, constituent des subventions directement liées au prix d'opérations imposables les subventions versées à un organisateur de spectacles afin que ce dernier diminue, en deçà du prix de marché, les prix qu'il pratique vis-à-vis du public, et ce, en rapport avec le montant des subventions octroyées.

### **C. Virements internes**

Les virements internes constituent des transferts financiers qu'une collectivité effectue entre les budgets de ses différents services, pour équilibrer ceux-ci.

En règle générale, les virements internes sont réalisés du budget général d'une collectivité au profit d'un budget annexe ou distinct individualisant une activité imposée de cette même collectivité. Dès lors qu'ils ne sont pas versés par une personne différente du bénéficiaire, le terme de subvention est impropre.

Ces mouvements comptables n'ont pas à être soumis à la TVA.

**A noter** : la perception de subventions non imposables à la TVA ne dégrade pas le droit à déduction du bénéficiaire au titre des activités concernées.

## **3. Exigibilité de la taxe<sup>14</sup>**

L'application des règles définissant l'exigibilité de la TVA est susceptible de soulever des difficultés d'ordre pratique dans l'établissement des déclarations par les collectivités ou les organismes locaux pour la détermination du chiffre d'affaires imposable, d'une part, et du montant de la taxe déductible, d'autre part<sup>15</sup>.

Notamment, lorsque l'exigibilité est déterminée par l'encaissement du prix, le maire ou le président de l'organisme, agissant en qualité d'ordonnateur, ne peut avoir directement connaissance de la date du paiement des factures des fournisseurs ou celles des règlements des clients puisque la responsabilité des versements et des recouvrements incombe au comptable.

Aussi, à titre de règle pratique, l'établissement des déclarations de chiffre d'affaires est effectué conformément aux principes suivants :

<sup>14</sup> Pour les règles relatives au fait générateur de la TVA, se reporter à la 1<sup>ère</sup> partie, § 4.

<sup>15</sup> BOI-TVA-CHAMP-50-20 § 250 et suivants

– chiffre d'affaires imposable : les collectivités locales sont réputées avoir été autorisées à acquitter la TVA d'après les débits au titre de leurs opérations, pour lesquelles l'exigibilité est l'encaissement. De la sorte, pour l'ensemble de leurs opérations, le montant du chiffre d'affaires imposable à déclarer au titre d'une période déterminée (mois ou trimestre) est égal au total des sommes ayant fait l'objet des titres de recettes émis par l'ordonnateur et pris en charge dans les écritures du comptable au cours de cette période. De même, il est précisé que, lorsque les redevances dues par les usagers sont perçues par un mandataire, l'exigibilité de la TVA due sur ces redevances intervient, non pas à la date du paiement par les usagers, mais à celle du versement à la collectivité par le mandataire des sommes correspondantes (ex : la redevance d'assainissement perçue par l'entreprise concessionnaire du service de l'eau pour le compte d'une collectivité locale qui exploite en régie le service d'assainissement au titre duquel elle a exercé l'option).

– droits à déduction : le montant des déductions de taxe à porter sur la même déclaration correspond au total de la TVA déductible figurant sur les factures d'achat ayant donné lieu à l'émission de mandats par l'ordonnateur en vue du règlement des dépenses et qui ont été pris en charge dans les écritures du comptable au cours de la période considérée. Il est précisé que cette solution pratique qui, éventuellement, peut aboutir à retarder ou avancer, selon le cas, la date de déduction par rapport à l'exigibilité de la taxe chez les fournisseurs, n'a pas pour effet de modifier les conditions d'application des règles relatives à l'exigibilité de la taxe dont ces fournisseurs sont redevables.

## 4. Taux

Les taux applicables aux collectivités sont ceux fixés par les règles de droit commun (cf. 1<sup>ère</sup> partie, §.5).

Les collectivités locales sont soumises au taux réduit de 5,5 % notamment :

- pour certaines opérations liées au service public de l'eau<sup>16</sup> ;
- pour les services d'aide aux personnes handicapées.

Elles sont soumises au taux réduit de 10 % notamment :

- pour les services publics d'eau (à l'exception de certaines opérations soumises au taux réduit de 5,5 %), d'assainissement collectif ou non ;
- pour le service de transport de voyageurs ;
- pour certains services d'aide à la personne (sinon, taux normal) ;
- pour les prestations de collecte et de traitement des déchets ménagers faisant l'objet d'une collecte et d'un tri sélectif (sinon, taux normal) ;

Elles sont soumises au taux normal pour les ventes de biens et les prestations de services qui ne sont pas soumises à un autre taux.

---

<sup>16</sup> BOI-TVA-LIQ-30-20-30-20140919 § 30



## 5. Notions diverses

### **A. Acquisitions intracommunautaires et personnes bénéficiant d'un régime dérogatoire**

Aux termes du 3° du I de l'article 256 bis du CGI, est considérée comme acquisition intracommunautaire l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, à partir d'un autre État membre de l'Union européenne à destination de l'acquéreur en France.

Conformément aux dispositions du 2° du I de l'article 256 du CGI, lorsqu'elles réalisent des acquisitions intracommunautaires d'un montant ne dépassant pas, au cours de l'année civile précédente, ou de l'année civile en cours au moment de l'acquisition le seuil de 10 000 €, certaines personnes bénéficient d'un régime dérogatoire qui leur permet de ne pas soumettre ces opérations à la TVA.

Parmi ces personnes bénéficiant d'un régime dérogatoire (PBRD), figurent notamment les personnes morales non assujetties à raison de l'activité pour laquelle l'acquisition est réalisée et les personnes morales assujetties qui ne réalisent que des opérations n'ouvrant pas droit à déduction (bénéficiaires de la franchise en base, par exemple).

La personne bénéficiant du régime dérogatoire peut toutefois demander à acquitter la TVA sur ses acquisitions intracommunautaires.

En dessous du seuil, les acquisitions en cause ne sont pas imposables chez l'acquéreur, dans l'État membre de destination.

Corrélativement, les livraisons correspondantes sont taxables chez les fournisseurs, qui doivent les soumettre à la TVA au taux qui y est applicable dans leur État d'établissement; ces fournisseurs facturent donc les opérations toutes taxes comprises.

En revanche, au-dessus du seuil, ces acquisitions suivent le régime général des acquisitions intracommunautaires et ces personnes doivent demander à leur service des impôts des entreprises un numéro d'identification à la TVA à ce titre. La taxe due sur les acquisitions intracommunautaires taxables doit obligatoirement être déclarée par l'acquéreur et liquidée sur des imprimés CA 3 (TVA dite auto-liquidée).

Corrélativement, les livraisons correspondantes sont exonérées dans les États des fournisseurs qui facturent les opérations hors taxes.

Conformément aux dispositions du 1 du II de l'article 271 du CGI, la taxe acquittée par les redevables au titre d'une acquisition intracommunautaire est déductible dans les conditions de droit commun à condition qu'elle soit réalisée pour les besoins d'une activité ouvrant droit à déduction, qu'ils aient fait figurer sur leurs déclarations de chiffre d'affaires les données requises et qu'ils détiennent les factures correspondantes établies conformément à la réglementation communautaire

(mention du prix hors taxe et les numéros d'identification du fournisseur et de l'acquéreur).

## **B. Prestations de services intracommunautaires**

En application du I de l'article 256 du code général des impôts (CGI), sont soumises à la TVA les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.

Selon le IV de l'article 256 du CGI, sont considérées comme des prestations de services les opérations autres que les livraisons de biens définies au II de l'article 256 du CGI.

Tel est le cas notamment : des cessions ou concessions de biens meubles incorporels, des locations de biens meubles corporels ou incorporels, des locations de biens immeubles, des transports et prestations accessoires, des travaux immobiliers...<sup>17</sup>

Depuis l'entrée en vigueur, le 1<sup>er</sup> janvier 2010, de la directive n°2008/8/CE, le lieu des prestations de services est défini en fonction de la qualité d'assujetti ou non du preneur : dans les relations entre assujettis (*B to B*), le lieu de taxation est celui du preneur assujetti ; dans les relations avec des non assujettis (*B to C*), le lieu de taxation est le lieu du prestataire.

**Rappel** : Pour l'application des règles relatives au lieu des prestations de services, est considéré comme un assujetti pour tous les services qui lui sont fournis :

- un assujetti au sens de l'article 256 A du CGI quand il réalise également des opérations dans le cadre d'une activité placée hors du champ d'application de la TVA, alors même que les services en cause seraient acquis pour les besoins de cette dernière activité ;
- une personne morale non assujettie qui possède néanmoins un numéro d'identification à la TVA en application du 2° de l'article 286 ter du CGI c'est-à-dire une personne morale qui ne relève pas du régime dérogatoire conduisant sous certaines conditions à ne pas soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires de biens ;
- un opérateur qui n'est pas redevable de la TVA en raison de l'application de la franchise prévue à l'article 293 B du CGI ou du fait d'une exonération de TVA applicable aux opérations qu'il réalise, dès lors qu'il acquiert des prestations de services relevant du principe général applicable aux prestations fournies par un prestataire établi hors de France pour lesquelles il sera attributaire d'un numéro individuel d'identification.

Par dérogation à la règle générale posée à l'article 259 du code général des impôts (CGI), la détermination du lieu d'imposition des services suivants s'effectue en fonction d'autres critères que celui de la qualité du preneur :

- les locations de moyens de transport de courte durée (CGI, art. 259 A, 1°-a) ;

---

<sup>17</sup> BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-30-20120912

- les services se rattachant à un immeuble (CGI, art. 259 A, 2°) ;
- les prestations de transport de passagers (CGI, art. 259 A, 4°) ;
- les prestations de services fournies à une personne non assujettie ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, y compris les prestations de services des organisateurs de telles activités, ainsi que les prestations de services accessoires à ces activités (CGI, art. 259 A, 5°-a) ;
- les ventes à consommer sur place (CGI, art. 259 A, 5°-b et c) ;
- les prestations de services fournies à un assujetti, ainsi que celles qui leur sont accessoires, consistant à donner accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions (CGI, art. 259 A, 5° bis) ;
- les prestations des agences de voyages (CGI, art. 259 A, 8°).

### **C. Marchés publics de travaux immobiliers et paiement direct des sous traitants**

Dans le cadre des marchés publics de travaux immobiliers, un mécanisme d'auto-liquidation de la TVA est prévu par les dispositions du 2<sup>onies</sup> de l'article 283 du CGI, entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2014.

Il ne concerne que le domaine de la sous-traitance de travaux immobiliers.

Illustration de ce mécanisme en cas de paiements directs des sous-traitants par la collectivité maître d'ouvrage :

La collectivité paie, au nom et pour le compte de l'entrepreneur principal, titulaire du marché et donneur d'ordre au sous-traitant, directement le sous-traitant pour la part du marché dont il assure l'exécution. Dans cette situation, le maître d'ouvrage paye le sous-traitant sur une base hors taxes et l'entrepreneur principal auto-liquide la TVA afférente à la prestation de sous-traitance.<sup>18</sup>

### **D. TVA des biens immobiliers**

Le 11 mars 2010, les opérations portant sur les biens immobiliers sont entrées dans le droit commun de la TVA :

- le redevable de la taxe est le vendeur ;
- le fait générateur est la livraison du bien. Il convient de distinguer les opérations réalisées par un assujetti agissant en tant que tel dans le cadre d'une activité économique, opérations qui relèvent du régime de droit commun de la TVA, et les opérations réalisées hors d'une activité économique, opérations qui ne sont qu'exceptionnellement soumises à la TVA lorsque la personne effectuant cette opération a la qualité d'assujetti à ce titre uniquement.

<sup>18</sup> BOI-TVA-DECLA-10-10-20

Il n'y a pas d'exception pour les collectivités locales : celles-ci sont soumises au droit commun de la TVA pour leurs opérations foncières et immobilières.

### **Détermination de la qualité d'assujetti des collectivités locales**

Désormais, les collectivités locales n'ont plus la faculté d'opter pour leur assujettissement selon le type d'opérations réalisées. C'est la qualité au titre de laquelle elles accomplissent l'opération immobilière qui détermine le régime applicable, selon qu'elles agissent comme un assujetti ou dans le cadre de la gestion de leur patrimoine.

Ainsi, les collectivités locales réalisent des opérations n'entrant pas dans le champ d'application de la TVA dans deux hypothèses : soit lorsqu'elles n'en retirent pas une contrepartie suffisante (prix dérisoire ou symbolique), soit, même lorsque le prix est normal, lorsque la vente de l'immeuble est réalisée dans le cadre de la gestion d'un patrimoine non affecté à une activité économique.

### **Ventes réalisées par la collectivité locale en qualité de non assujetti**

#### ***Vente moyennant un prix insuffisant***

Pour qu'une vente soit considérée comme une opération réalisée à titre onéreux en matière de TVA, il doit exister un lien direct entre le bien livré et la contre-valeur reçue. Tel n'est pas le cas lorsque le prix payé est très inférieur au prix du marché. Dès lors, la cession d'un bien immobilier pour un prix symbolique constitue une opération située hors du champ d'application de la TVA.

Dans ce cas, la TVA supportée en amont par la collectivité, notamment au titre de l'acquisition du terrain ou de travaux immobiliers, n'est pas déductible.

L'acquéreur est alors soumis aux droits d'enregistrement dans les conditions de droit commun, étant précisé que ces droits peuvent être assis sur la valeur vénale de l'immeuble cédé, même lorsque le prix est symbolique.

Cela étant, une telle mutation doit néanmoins être regardée comme une opération réalisée à titre onéreux s'il est établi que la contre-valeur reçue par la collectivité locale est constituée, outre le prix symbolique, par une ou plusieurs sommes versées par un tiers et présentant les caractéristiques de subventions complémentaires de prix.

#### ***Vente dans le cadre de la gestion d'un patrimoine non affecté à une activité économique***

Pour qu'une opération effectuée à titre onéreux puisse être regardée comme imposable à la TVA, il ne suffit pas qu'elle soit réalisée par un assujetti. Encore faut-il, comme l'exige le I de l'article 256 du CGI, que celui-ci « agisse en tant que tel ». Ainsi, selon la jurisprudence, une vente d'immeuble, même consentie moyennant un prix normal, n'entre pas dans le champ d'application de la TVA lorsque le vendeur a utilisé cet immeuble pour les besoins autres que ceux d'une activité économique (par

exemple, aux fins de placement financier) et que sa vente ne s'inscrit pas dans un but d'entreprise.

S'appuyant sur ces principes, l'administration précise ainsi que la vente d'un terrain ou d'un immeuble par une collectivité locale n'entre pas dans le champ d'application de la TVA lorsque l'acte administratif par lequel il est décidé de procéder à l'aliénation (la délibération) fait apparaître que cette opération résulte du seul exercice de la propriété, sans autre motivation que celle de réemployer autrement, au service de ses missions, la valeur de son actif. Il en va ainsi des cessions réalisées entre autorités publiques sans déclassement préalable de l'immeuble cédé.

### **Ventes réalisées par la collectivité locale en qualité d'assujetti**

Qu'une collectivité soit ou non assujettie à un autre titre, elle présente en règle générale la qualité d'assujetti au titre des opérations de lotissement qu'elle réalise : les cessions de terrains à bâtir opérées dans ce cadre sont donc désormais soumises à TVA à l'identique des lotissements aménagés par des opérateurs privés. Il existe une présomption de nature économique pour les cessions de TAB réalisées par les collectivités qui les ont acquis en vue de leur aménagement et de la revente.

À noter, la loi du 9 mars 2010 a supprimé l'exonération de TVA en faveur des ventes et apports effectués par les collectivités locales aux organismes HLM, qui suivent désormais le régime de droit commun.

En tout état de cause, la qualification de l'activité de la collectivité locale relève d'une situation de fait, et doit se faire au cas par cas.

## **E. Livraisons à soi-même (LASM) d'immeubles neufs**

### **Définition de la LASM :**

Aux termes du 2° du 1 du II de l'article 257, est assimilée à une livraison de biens effectuée à titre onéreux, l'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un bien, construit, extrait, transformé, acheté, importé ou ayant fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire dans le cadre de son entreprise lorsque l'acquisition d'un tel bien auprès d'un autre assujetti, réputée faite au moment de l'affectation, ne lui ouvrirait pas droit à déduction complète.

Si la livraison à soi-même est exigée dans les cas où un assujetti à la TVA construit ou fait construire sur un terrain à bâtir ou sur un immeuble existant dont il dispose un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'[article 257 du CGI](#), affecté à des opérations n'ouvrant pas droit à une déduction complète de la TVA, encore faut-il qu'en la circonstance il agisse effectivement en tant qu'assujetti.

Ainsi, un investisseur qui se borne à agir comme propriétaire en dehors d'une activité économique ou une personne morale de droit public qui agit comme maître

d'ouvrage pour la construction d'un immeuble destiné à l'activité de services assurés en tant qu'autorité publique et visés au premier alinéa de l'[article 256 B du CGI](#) n'agit pas en tant qu'assujetti. Par conséquent, l'opération afférente sera considérée comme hors du champ d'application de la TVA. Aucune livraison à soi-même ne devra dès lors être constatée (cf. [BOI-TVA-IMM-10-10-10-10 au II § 50](#)).

Dans ces situations, le fait que le responsable de la construction n'exerce aucun droit à déduction de la TVA grevant les travaux de construction ou l'acquisition éventuelle du terrain, et qu'il n'ait pas bénéficié du régime de faveur ouvert aux personnes assujetties en matière de droits d'enregistrement constitue une présomption du fait qu'il n'agit pas en tant qu'assujetti.

Ainsi, il n'y a pas lieu de soumettre d'office à une LASM l'achèvement de l'immeuble neuf lorsque le maître d'ouvrage est une personne morale de droit public qui destine l'opération à l'activité de ses services assurés en tant qu'autorité publique et visés au premier alinéa de l'article 256 B du CGI.

Par ailleurs, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014, la mise à disposition à titre onéreux des investissements réalisés par une collectivité publique à l'entreprise délégataire est constitutive d'une activité économique imposable.

Dès lors, en application du 2<sup>o</sup> du 1 du II de l'article 257 du CGI, lorsque l'immeuble est destiné à faire l'objet d'une délégation de service public, la collectivité, assujettie à la TVA du fait de la redevance, ne doit plus constater une LASM imposable à la TVA dès l'achèvement de l'immeuble neuf.

De même, les collectivités qui construisent des immeubles qu'elles mettent à titre gratuit à la disposition du délégataire n'y sont pas tenues.

Dans cette hypothèse, pour les contrats conclus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016, la déduction de la TVA afférente aux dépenses d'investissements publics ne peut plus être transférée à l'entreprise délégataire utilisatrice, le I de l'article 210 de l'annexe II au CGI ayant été abrogé<sup>19</sup>.

### **Fait générateur et exigibilité**

Le fait générateur de l'imposition se produit, pour les LASM d'immeubles neufs, au moment de la livraison qui intervient lors du dépôt à la mairie de la déclaration prévue par la réglementation relative au permis de construire (CGI, article 269-1-b).

La TVA est exigible lors de la livraison du bien (CGI, article 269-2-a).

Le fait générateur d'une LASM de travaux immobiliers intervient au moment de l'affectation par le redevable aux besoins de son entreprise de l'immeuble transformé à raison des travaux engagés. La TVA est exigible à la date de la première utilisation du bien (CGI, article 175 de l'annexe II).

---

<sup>19</sup> Cf. Décret n° 2015-1763 du 24 décembre 2015.

### **Phase de construction de l'immeuble neuf :**

la collectivité locale qui réalise une LASM, opération imposable à la TVA, peut intégralement déduire la taxe afférente aux travaux de construction au fur et à mesure de l'avancée de ces travaux ainsi que celle afférente aux dépenses d'amélioration et de transformation qui contribuent à la valorisation ou à la prolongation de la vie d'un immeuble affecté aux besoins de l'entreprise, sans conduire à la production d'un immeuble neuf.

L'excédent de TVA déductible est reporté sur la ou les déclarations suivantes, ou peut faire l'objet d'un remboursement dans les conditions de droit commun prévues pour les redevables habituels de la TVA ( CGI, Annexe II, Art. 242-0 A et suivants).

**À l'achèvement de la construction**, la collectivité locale doit taxer la LASM. Elle dispose d'un délai qui court jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle est intervenu l'achèvement de l'immeuble pour liquider la LASM. L'achèvement est caractérisé par la remise au service des impôts des entreprises de l'imprimé n° 940, dans le mois qui suit le dépôt en mairie de la déclaration d'achèvement et de conformité des travaux prévue par la réglementation relative au permis de construire.

Pour une LASM de travaux ne conduisant pas à la construction d'un immeuble neuf, la liquidation de la TVA doit intervenir dès la première utilisation de l'immeuble transformé.

Le droit à déduction de la TVA acquittée au titre de la LASM dépend de la proportion d'affectation de l'immeuble à la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à la déduction de la TVA.

En effet, la limitation du droit à déduction de la TVA grevant la construction de l'immeuble neuf ou la transformation ou l'amélioration de l'immeuble intervient, non pas au stade du paiement des factures des entrepreneurs, mais lors de la constatation de la LASM.

## 6. Droits à déduction

L'imposition des recettes du service soumis de droit ou sur option à la TVA confère aux collectivités et organismes locaux le droit d'opérer la déduction de la TVA qui a grevé les biens et services acquis pour les besoins de l'exploitation du service concerné, dans les conditions de droit commun (cf. 1<sup>ère</sup> partie, § 6).

### **A. Obligation de créer des secteurs distincts d'activité pour les collectivités locales**

Lorsqu'elles réalisent à la fois des opérations placées dans le champ d'application de la TVA et des opérations situées hors du champ d'application de la taxe, les collectivités locales sont tenues de comptabiliser chacune de ces deux catégories d'opérations dans des comptes distincts (CGI, Annexe II, 1<sup>er</sup> alinéa du I de l'article 209).

Par ailleurs, en application du 2<sup>ème</sup> alinéa du I de l'article 209 précité les collectivités locales sont tenues de constituer des secteurs distincts d'activité :

- pour chaque immeuble ou ensemble d'immeubles ou fraction d'immeuble dont une LASM est exigée en application du II de l'article 278 *sexies* du CGI ou dans lequel sont réalisés des travaux d'amélioration, de transformation ou d'aménagement de logement dont la LASM est imposable en application du 1<sup>o</sup> du 3 du I de l'article 257 du CGI ;
- pour les immeubles, ensembles d'immeubles ou fractions d'immeubles nus à usage professionnel qu'elles donnent en location (CGI, Article 260-2<sup>o</sup>) ;
- pour les services mentionnés à l'article 260 A du CGI (fourniture d'eau, assainissement, abattoirs publics, etc) ;
- pour les opérations de lotissement ou d'aménagement de zone qu'elles réalisent.

Enfin, lorsque la collectivité exerce des activités qui ne sont pas soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA, l'application du régime des secteurs distincts ne se conçoit qu'en cas de pluralité d'activités, c'est-à-dire lorsque les activités exercées sont de nature différente (ex : activité de formation professionnelle et activité financière) et que chacune de ces activités recourt à des moyens différents (investissements et personnels distincts).

Par exemple, l'incinération d'ordures ménagères et la vente de produits annexes (vapeurs, sous-produits), réalisés par un syndicat intercommunal exploitant une usine d'incinération des ordures ménagères, constituent une activité unique dès lors que les équipements et le personnel utilisés pour la réalisation de ces opérations sont communs.



## **Conséquences**

- La comptabilité doit suivre distinctement pour chaque secteur, les acquisitions de biens et de services, le montant des opérations taxables ou exonérées, les cessions d'immobilisations ou leur transfert vers d'autres secteurs. La tenue de plusieurs comptabilités séparées n'est pas pour autant forcément nécessaire. Lorsque l'activité n'est pas, en application des principes de la comptabilité publique, obligatoirement individualisée dans un budget annexe, il est admis qu'elle soit comptabilisée au sein du budget principal de la collectivité à l'aide d'une série distincte de bordereaux de titres et de mandats de façon à l'isoler des autres opérations non imposables.

- Les droits à déduction sont déterminés par secteur d'activité dans les conditions de droit commun et doivent être justifiés pour chaque secteur. L'imprimé n°3310 ter (non obligatoire) joint à la déclaration unique de TVA permet le calcul détaillé de ces droits.

- En principe, les collectivités locales doivent souscrire une seule déclaration de chiffres d'affaires pour l'ensemble de leurs activités même si certaines d'entre elles constituent un secteur distinct d'activité<sup>20</sup>. Toutefois, par exception au principe de l'unicité de déclaration, les collectivités locales peuvent, pour les opérations mentionnées au 5° du I de l'article 209 de l'annexe II au CGI, déposer des déclarations de chiffre d'affaires séparées pour chaque opération de lotissement ou d'aménagement de zone, notamment lorsqu'elles sont réalisées en régie.<sup>21</sup>

- L'autorisation délivrée à un assujetti partiel de déterminer ses droits à déduction en appliquant une clé de répartition unique ne peut pas faire obstacle à la constitution de secteurs distincts d'activité qui est de droit.

### **Illustration**

Une commune exerce quatre activités entrant dans le champ d'application de la TVA :

- exploitation d'un service d'assainissement imposé à la TVA par option (CGI, Art. 260 A),
- location d'un bâtiment industriel nu, imposée à la TVA par option (CGI, Art. 260-2°),
- location d'un local commercial aménagé, imposée de plein droit à la TVA,
- vente de livres retraçant l'histoire de la commune, imposable à la TVA de plein droit.

Chacune des deux premières activités constitue un secteur distinct. Les droits à déduction sont donc calculés spécifiquement pour chacun de ces secteurs. Cela est facilité par l'individualisation du service d'assainissement dans un budget distinct tenu en M4. La location du bâtiment nu, soumise à la TVA sur option, peut faire l'objet d'un budget annexe M14 ou être suivie dans le budget principal de la collectivité, à l'aide d'une série distincte de bordereaux de titres et de mandats.

<sup>20</sup> [BOI-TVA-DED-20-20](#) §.170 et svts

<sup>21</sup> [BOI-TVA-IMM-10-30](#) §.530 et svts

En revanche, étant donné que les deux autres activités, non visées par une obligation de sectorisation spécifique, sont soumises à des dispositions identiques de TVA, les droits à déduction des biens et des services affectés à ces activités sont calculés dans les conditions de droit commun sans sectorisation.

Se reporter également au § E suivant pour un autre exemple.

## **B. Précision sur l'appréciation de la règle des 90 % d'utilisation privée**

Si le pourcentage de l'utilisation privée des biens et services est supérieur à 90 % de leur utilisation totale, aucune déduction n'est admise (CGI, Annexe II, Article 206-IV-2-1°).

Pour les collectivités locales, l'utilisation privée s'entend de l'affectation des biens et services pour les besoins étrangers de la collectivité (par exemple, à des fins personnelles des élus, directeurs ou agents). Dans ce cas, le bien en cause n'ouvre pas droit à déduction.

## **C. Régularisation de la taxe antérieurement déduite**

La TVA initialement déduite par un assujetti lui est définitivement acquise. Elle peut toutefois, pour les seuls biens immobilisés, être remise en cause dans certains cas expressément et limitativement prévus au cours d'une « période de régularisation » qui est différente selon la nature des biens (5 ans pour les biens meubles et 20 ans pour les biens immeubles).

Certaines régularisations sont annuelles et ont pour vocation de traduire l'évolution du coefficient de déduction dans le temps.

Certaines régularisations sont globales et se produisent en raison d'événements affectant la vie du bien.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter à la 1<sup>ère</sup> partie, § 7.

## **D. Précisions sur le crédit de départ**

Une personne, qui n'a pas la qualité d'assujetti à la TVA lors de l'acquisition d'un bien, ne pourra pas opérer de déduction au titre de ce bien lorsqu'elle devient assujettie à la TVA.

Ainsi, les collectivités locales qui ont acquis et utilisé des biens exclusivement pour les besoins d'une activité placée hors du champ d'application de la TVA (coefficient d'assujettissement de référence = 0) ne bénéficient d'aucun crédit de départ au titre de ce bien lorsqu'elles utilisent ensuite les biens pour les besoins d'activités ouvrant droit à déduction et deviennent redevables de la taxe. En contrepartie, elles ne sont pas tenues de procéder au reversement des dotations budgétaires qu'elles auraient antérieurement perçues du fonds de compensation pour la TVA (FCTVA) dans le cadre de cette activité et à raison de ces investissements.

## **E. Exemple d'application des règles du droit à déduction concernant les assujettis partiels redevables partiels de la TVA**

Une commune exerce les activités suivantes :

a) Tâches administratives fondamentales relevant de ses prérogatives de puissance publique (état civil, police, sécurité publique...);

b) Location d'immeubles aménagés à usage professionnel munis du mobilier, du matériel ou des installations nécessaires à l'exercice de l'activité des preneurs ; chiffre d'affaires hors taxe de l'année N : 100 k€ ;

c) Gestion d'une crèche municipale exonérée de TVA (CGI, Article 261-4-8° bis) ; chiffre d'affaires annuel : 130 k€ ;

d) Service de l'assainissement au titre duquel la commune a exercé l'option pour l'imposition à la TVA (CGI, Article 260 A) ; chiffre d'affaires hors taxe annuel : 150k€. Un virement interne d'équilibre de 40 k€ est affecté à ce service.

### **Situation de ces différentes activités au regard des droits à déduction de la TVA**

- La commune est un assujetti partiel redevable partiel dans la mesure où :
  - l'activité a) est placée hors du champ d'application de la taxe ;
  - et où, à l'intérieur des autres activités toutes placées dans le champ d'application, les activités b) et d) sont effectivement imposées et l'activité c) exonérée.
- Pour l'application des droits à déduction de la TVA, la commune doit comptabiliser, dans des comptes distincts, les opérations situées hors du champ d'application de la

TVA et les opérations placées dans le champ de cette taxe (CGI, Annexe II, Article 209-I).

• À l'intérieur des opérations situées dans le champ d'application, la commune devra ériger 3 secteurs distincts d'activité :

- le service de l'assainissement (1<sup>er</sup> secteur) en application de dispositions spécifiques (CGI, Article 209-I-3°) ;

- en revanche, il n'existe pas de disposition spécifique imposant la sectorisation des activités de location d'immeubles aménagés imposées de plein droit et de gestion de crèche exonérée de la TVA : il convient donc de déterminer si ces deux activités doivent être sectorisées en vertu du principe général (CGI, Annexe II, Article 209-I, 2<sup>e</sup> alinéa). La première condition prévue pour la sectorisation est a priori remplie (il s'agit d'activités de nature différente exercées avec des moyens distincts) ; la seconde condition aussi (il y a 2 régimes de TVA : imposition + exonération). Il convient donc également de sectoriser ces deux activités (2<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> secteurs).

Ces trois secteurs doivent faire l'objet d'une comptabilité distincte pour l'application des droits à déduction. Le service d'assainissement (1<sup>er</sup> secteur) est individualisé dans un budget distinct tenu en M49. La location du bâtiment aménagé (2<sup>ème</sup> secteur), soumise à la TVA, peut faire l'objet d'un budget annexe M14 ou être suivie dans le budget principal de la commune, à l'aide d'une série distincte de bordereaux de titres et de mandats. La gestion de la crèche (3<sup>ème</sup> secteur), exonérée de TVA, est comptabilisée dans le budget principal de la commune.

### **Calcul du droit à déduction au titre d'un bien d'investissement utilisé pour l'ensemble des activités de la commune (cas d'un ordinateur)**

Coût d'acquisition hors taxe de l'ordinateur : 5 000 €, TVA (20 %) : 1 000 €.

Le montant de la TVA déductible s'effectue à partir du calcul du coefficient de déduction, déterminé à partir des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission (cf. 1<sup>ère</sup> partie, § 6.2).

**a)** L'ordinateur est affecté pour le quart de son temps d'utilisation aux tâches administratives fondamentales de la commune.

La proportion d'utilisation du bien aux opérations imposables s'établit donc à 75 % et la part de TVA potentiellement déductible à 750 € (1000 x 75 %).

**Coefficient d'assujettissement = 0,75**

b) Cette part de TVA potentiellement déductible est, en outre, limitée par l'application d'un coefficient de taxation égal au degré d'utilisation du bien pour la réalisation d'opérations effectivement imposables ouvrant droit à déduction. À la part de TVA potentiellement déductible, est appliqué le coefficient de taxation forfaitaire déterminé ainsi :

$$\frac{\text{Numérateur} = \text{chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction}}{\text{Dénominateur} = \text{chiffre d'affaires total réalisé au titre des opérations situées dans le champ d'application de la TVA}}$$

soit :

$$\frac{100 + 150}{100 + 150 + 130} = \frac{250}{380} = 0,66$$

**Coefficient de taxation = 0,66**

► **Le virement interne de 40 k€ n'est pas imposable à la TVA et n'est pas non plus à prendre en compte au dénominateur du coefficient de taxation.**

c) Le coefficient d'admission est de 1 en l'absence de restriction ou d'exclusion réglementaire.

**le coefficient de déduction est donc égal :  $0,75 \times 0,66 \times 1 = 0,5$**

La commune pourra donc exercer un droit à déduction effectif au titre du bien égal à :  $1000 \times 0,5 = 500$  €.

La même démarche serait suivie s'il s'agissait d'une dépense de services utilisée concurremment pour toutes les activités de la commune.

Pour un bien ou un service utilisé uniquement pour les différentes activités situées dans le champ d'application de la TVA (b, c et d), le montant de la déduction serait obtenu après application du seul coefficient de taxation calculé supra, soit  $0,66 \times$  montant de la TVA (le coefficient d'assujettissement étant égal à 1, ainsi que le coefficient d'admission).

En revanche, les biens ainsi que les services qui sont utilisés de manière exclusive pour des opérations effectivement imposées retracées au sein d'un secteur particulier (secteur 1 ou secteur 2) ouvrent intégralement droit à déduction sous réserve des exclusions prévues par la réglementation en vigueur (c'est-à-dire d'un coefficient d'admission compris entre 0 et 1).

## 7. Différents modes d'exploitation d'un service public et conséquences au regard de la TVA

### A. Exploitation en régie d'un service public imposé de plein droit ou sur option

BUDGET GENERAL DE LA COMMUNE			
Dépenses générales	Recettes générales		
Subventions*		BUDGET DU SERVICE	
		<b>Dépenses d'investissement</b>	<b>Recettes d'investissement</b>
		Acquisitions d'immobilisations (TVA déductible) ...	Emprunt Subventions d'équipement (sans TVA) Amortissements ...
		<b>Dépenses d'exploitation</b>	<b>Recettes d'exploitation</b>
		Charges diverses (TVA déductible) Frais financiers Amortissements ...	Recettes tarifaires (TVA collectée) Subventions de tiers (imposées ou non) Subventions du BP* non imposées (pas d'incidences sur les droits à déduction)

\* Les subventions du budget général au profit du budget annexe sont qualifiées fiscalement de virements internes (cf. § 2 C précédent).

Lorsque le mode de gestion est la régie, la commune est :

- l'exploitant du service public ;
- en est aussi le responsable ;
- et est rémunérée directement par les usagers.

Si le service public est à caractère industriel et commercial, la commune a l'obligation d'individualiser les opérations de sa régie dans un budget distinct de son budget principal. Il s'agit d'un budget tenu selon la nomenclature générale M4 ou l'une de ses dérivés M4x.

En outre, la régie doit être dotée, a minima, de l'autonomie financière (cf. article L. 1412-1 du CGCT). Son budget est annexé au budget général M14 de la commune, mais dispose d'une comptabilité séparée avec son propre compte 515.

La régie peut aussi être dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Son budget et sa comptabilité sont alors propres et indépendants de ceux de la commune de rattachement.

Lorsque la régie est personnalisée, c'est elle qui est le redevable légal de la TVA pour l'ensemble des opérations. Si non, c'est la commune de rattachement qui est le redevable légal de la TVA pour l'ensemble des opérations du service public.

Lorsque le service public est un service public à caractère administratif, cette obligation d'individualisation dans un budget distinct du budget principal n'existe que dans l'hypothèse où la commune a choisi volontairement de créer une régie dotée a minima de l'autonomie financière (cf. article L. 1412-2 du CGCT).

En revanche, si la commune ne crée pas de régie, elle a la faculté toutefois d'individualiser ce service public dans un budget annexe M14 (avec compte de liaison 451) en raison de son imposition à la TVA.

Les opérations relatives au service public peuvent aussi être comptabilisées dans le budget principal M14 de la commune, à condition de faire l'objet de bordereaux de mandats et de titres numérotés distinctement pour les isoler des autres opérations non soumises à la TVA. Pour le suivi dans Hélios, ces opérations doivent faire l'objet de la création d'un code service.

## **B. Gestion mixte (notamment, gérance et régie intéressée)**

BUDGET GENERAL DE LA COMMUNE OU BUDGET ANNEXE			
Dépenses générales	Recettes générales		
Acquisition d'immobilisations (TVA déductible)	Emprunts Amortissement		
- Frais financiers - Amortissement - Rémunération du prestataire (TVA déductible)  - Charges courantes engagées par le prestataire pour le compte de la commune (TVA déductible)	Recettes tarifaires encaissées par le prestataire (TVA collectée)	BUDGET DU REGISSEUR INTERESSE	
		Dépenses d'exploitation	Recettes d'exploitation
		Charges courantes pour le compte de la collectivité payées TTC (TVA non déductible)	Recettes tarifaires perçues TTC (TVA non collectée)
		Charges propres du prestataire (TVA déductible)	Rémunération (TVA collectée)

Les contrats de régie intéressée (et de gérance) confient la gestion du service public, établi par la collectivité locale, au régisseur intéressé. Le régisseur exploite le service public pour le compte de la collectivité moyennant une rémunération qui n'est pas assurée par les usagers, mais par la collectivité en fonction des résultats d'exploitation. La rémunération des usagers, perçue par le régisseur, est reversée à la collectivité qui reste maître des prix et des recettes d'exploitation et conserve, de ce fait, la qualité d'exploitant du service.

La collectivité locale, bien qu'ayant confié à un tiers la gestion du service, demeure ainsi le redevable légal de la TVA dans la mesure où elle continue à supporter le



risque commercial. C'est donc à elle qu'incombe l'établissement des déclarations de TVA à partir des opérations figurant dans sa comptabilité.

Ainsi, la collectivité propriétaire exerce le droit à déduction de la TVA ayant grevé les dépenses d'investissement, dans les conditions et limites de droit commun. Il en est également ainsi pour les dépenses courantes engagées par l'exploitant pour le compte de la collectivité, qui doivent donner lieu à l'inscription de la TVA déductible dans la comptabilité de la collectivité locale. De la même façon, les recettes tarifaires perçues par l'exploitant pour le compte de la collectivité donnent lieu à collecte de la TVA dans la comptabilité de la personne publique.

Afin d'intégrer les opérations du régisseur intéressé dans la comptabilité publique, celui-ci doit transmettre au moins chaque mois un état des charges et des produits, globalisés par compte et par nature. Cet état est accompagné des pièces justificatives indispensables pour l'exercice des droits à déduction de la TVA (cf. article R. 2222-5 du CGCT).

La rémunération du régisseur intéressé (et du gérant) est imposable à la TVA.

#### Suivi budgétaire et comptable :

Si le service public est un service public à caractère industriel et commercial, la collectivité a l'obligation d'ouvrir un budget annexe (avec compte de liaison 451) tenu selon la nomenclature générale M4 ou l'une de ses dérivés, quel que soit le régime de TVA applicable.

Si le service est à caractère administratif, et qu'il est imposé à la TVA, elle a la faculté de l'individualiser dans un budget annexe M14 (avec compte de liaison 451).

Les opérations relatives au service public peuvent aussi être comptabilisées dans le budget principal M14 de la commune, à condition de faire l'objet de bordereaux de mandats et de titres numérotés distinctement pour les isoler des autres opérations non soumises à la TVA. Pour le suivi dans Hélios, ces opérations doivent faire l'objet de la création d'un code service.

### **C. Exploitation du service public par un fermier**

La collectivité perçoit une redevance non symbolique et non dérisoire en contrepartie de la mise à disposition au fermier des équipements dont elle a assuré le financement pour la bonne exécution du service public (redevance soumise à la TVA).

<b>BUDGET GENERAL DE LA COMMUNE OU BUDGET ANNEXE<sup>22</sup></b>		
<b>Dépenses générales</b>	<b>Recettes générales</b>	
Acquisition d'immobilisations (TVA déductible)	Emprunts Amortissement (selon le contrat)	
Frais financiers Amortissement (selon le contrat) Charges diverses pour l'exploitation du service (TVA déductible)	Redevance d'affermage (TVA collectée au taux normal)	<b>BUDGET DU FERMIER</b>
		<b>Dépenses d'exploitation</b>
		<b>Recettes d'exploitation</b>
		Dépenses de gestion (TVA déductible)  Redevance d'affermage (TVA déductible)
		Recettes commerciales (TVA collectée au taux en vigueur sur les recettes perçues auprès des usagers)

<sup>22</sup> Le tableau illustre le régime n° 1.

Deux régimes fiscaux doivent être distingués :

1. Mise à disposition à titre onéreux des investissements (exercice d'une activité économique)

La concession et l'affermage sont des contrats par lesquels le cocontractant exploite le service public à ses risques et périls et se rémunère directement sur l'usager. Le concessionnaire ou le fermier est généralement redevable de la TVA sur la totalité des recettes du service qu'il perçoit pour son propre compte.

Dans les contrats d'affermage, les ouvrages nécessaires à l'exploitation du service sont mis à la disposition du fermier par la collectivité qui en a assuré le financement. Le fermier peut alors être tenu de reverser à la collectivité délégante une redevance en contrepartie de la mise à disposition de ces investissements afin de couvrir les dépenses restant à sa charge (remboursement de l'emprunt, amortissement le cas échéant).

Les contrats de concession sont similaires aux contrats d'affermage, mais le cocontractant est chargé de réaliser à ses frais les investissements nécessaires à la création du service.

Les collectivités délégantes sont désormais considérées (pour les contrats signés depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014) comme assujetties à la TVA au titre de la mise à disposition à caractère onéreux des investissements qu'elles ont réalisés au profit de leur délégataire<sup>23</sup>. Par conséquent, la redevance d'affermage reversée par le délégataire en contrepartie de cette mise à disposition est soumise à la TVA au taux normal<sup>24</sup> sous réserve que son montant ne soit pas symbolique<sup>25</sup> et sous réserve que la collectivité ne bénéficie pas de la franchise en base prévue à l'article 293 B du CGI (si la redevance ne dépasse pas un montant annuel de 32 900 €).

Corrélativement, les collectivités délégantes peuvent déduire la TVA grevant les dépenses (d'investissement et de fonctionnement) engagées pour la réalisation de cette activité imposable à la TVA, selon les conditions de droit commun.

- Pour les contrats en cours au 1<sup>er</sup> janvier 2014, les collectivités peuvent :
- écarter l'assujettissement à la TVA, alors même que les conditions d'une mise à disposition des investissements moyennant une rémunération sont réunies ;
  - ou soumettre la redevance à la TVA : dès lors que la TVA facturée par la collectivité sera déductible par son délégataire, les parties pourront réputer hors taxe le montant de la redevance initialement prévue par la convention, de sorte que l'équilibre économique du contrat ne sera pas remis en cause.

<sup>23</sup> antérieurement, les collectivités délégantes étaient considérées comme intervenant en tant qu'autorité publique et n'étaient pas assujetties à ce titre.

<sup>24</sup> Indépendamment du taux applicable aux recettes perçues sur l'usager par le délégataire.

<sup>25</sup> cf. [BOI-TVA-CHAMP-10-10-10](#) et [BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10](#)

## 2. Mise à disposition à titre gratuit (et option pour le non assujettissement à la TVA pour les contrats en cours au 01/01/2014)

La collectivité délégante n'est alors pas assujettie à la TVA. Elle ne peut donc pas déduire la TVA grevant les dépenses d'investissements engagées pour le service public délégué.

De plus, s'agissant des contrats de délégation de service public (DSP) conclus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016, la TVA grevant les dépenses d'investissement supportées par la collectivité ne peut plus être transférée par la collectivité délégante propriétaire au fermier utilisateur par la procédure de transfert des droits à déduction de la TVA anciennement prévue par l'article 210 de l'annexe II au CGI, moyennant le reversement de la TVA déduite par le fermier à la collectivité. Dans ces conditions, le FCTVA est admis pour la collectivité délégante.

S'agissant des investissements publics mis à disposition à titre gratuit dans le cadre de contrats de DSP conclus avant le 1<sup>er</sup> janvier 2016, le transfert du droit à déduction s'opérerait dans les conditions suivantes :

### 1. Biens concernés

- Il s'agit de l'ensemble des investissements immobiliers ou mobiliers (comptes 23 et 21) dont la collectivité locale est propriétaire et qu'elle met à la disposition d'un délégataire à titre gratuit (ou à titre onéreux pour les anciens contrats) ;
- Afin de tenir compte de l'évolution des modes de financement des investissements des collectivités locales, cette procédure a été étendue aux redevances de crédit-bail et aux loyers (comptes 612 et 613) relatifs à la prise en location de biens mobiliers et immobiliers mis à la disposition d'un délégataire par la collectivité délégante ;
- Cette procédure s'applique aussi aux investissements réalisés par la collectivité délégante dans le cadre d'un contrat de partenariat public-privé (PPP). Elle vise la TVA afférente aux parts de la redevance de PPP correspondant à l'investissement et à son financement, ainsi qu'au GER (gros entretien renouvellement) lorsque ces dépenses sont immobilisées ;
- La procédure de transfert concerne également les infrastructures portuaires et aéroportuaires non comprises dans une concession mais financées par des fonds de concours du concessionnaire.

### 2. Conditions contractuelles de fond et de forme

- L'exploitation des biens doit être réalisée par l'utilisateur dans le cadre d'un véritable contrat de concession ou d'affermage, ce qui impose que le concessionnaire ou le fermier exploite le service public à ses frais et risques, et exclut en particulier les simples contrats de prestations de services .
- Les biens doivent être utilisés par le délégataire en vue de la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction ;

- Le fermier doit être en possession d'une attestation de la TVA qui a grevé le bien délivrée par la collectivité délégante.

### 3. Formalités

Se reporter à la 3<sup>ème</sup> partie : formalités pratiques.

#### 3. Suivi budgétaire et comptable

Si le service public affermé est un service public à caractère industriel et commercial, la collectivité a l'obligation d'ouvrir un budget annexe (avec compte de liaison 451) tenu selon la nomenclature générale M4 ou l'une de ses dérivés, quel que soit le régime de TVA applicable.

Si le service est à caractère administratif, et qu'il est imposé à la TVA (mise à disposition à titre onéreux), la collectivité délégante a la faculté de l'individualiser dans un budget annexe M14 (avec compte de liaison 451).

Les opérations relatives au service public peuvent aussi être comptabilisées dans le budget principal M14 de la commune, à condition de faire l'objet de bordereaux de mandats et de titres numérotés distinctement pour les isoler des autres opérations non soumises à la TVA. Pour le suivi dans Hélios, ces opérations doivent faire l'objet de la création d'un code service.

## **D. Cas des prestations de services entre collectivités locales**<sup>26</sup>

Les collectivités ou organismes locaux (communes, syndicats, établissements publics de coopération intercommunale, etc.) qui fournissent le service public aux usagers peuvent avoir recours, pour l'exécution de tout ou partie des tâches du service, à d'autres collectivités ou organismes locaux qui agissent en qualité de prestataires de services de la collectivité titulaire du service.

Ces prestations de services peuvent consister en :

- la réalisation d'investissement et leur gestion (barrages, châteaux d'eau, stations d'épuration, usines d'incinération...);
- des opérations de gestion et d'entretien pour le compte des mêmes collectivités ;
- l'accomplissement de certaines tâches (émission de factures, perception en qualité de mandataires des redevances dues par les usagers, etc.) ;
- la fourniture de services divers, tels que la concession du droit d'utilisation partielle d'une station d'épuration ou du droit de faire transiter l'eau par le réseau leur appartenant.

<sup>26</sup> Cf. [BOI-TVA-CHAMP-50-20](#) § 90 et suivants.

En rémunération des prestations qu'elles rendent ainsi aux collectivités titulaires du service public en cause, les collectivités prestataires reçoivent des sommes diversement qualifiées : cotisations, redevances proportionnelles, remboursement de frais, redevances correspondant aux annuités d'emprunt, prise en charge des annuités d'emprunt auprès de l'organisme prêteur, etc.

Cette situation emporte, en principe, les conséquences suivantes :

– **la collectivité qui fournit le service aux usagers** et qui est, en conséquence, attributaire des recettes de ce service (perçues directement ou par l'intermédiaire d'un mandataire) réalise des opérations au titre desquelles elle peut exercer l'option pour l'assujettissement volontaire à cette taxe lorsqu'il s'agit de l'un des services énumérés à l'article 260 A du CGI ;

– **la collectivité qui rend des services à une autre collectivité** est imposable de plein droit à la TVA.

Les recettes ainsi perçues sont soumises au taux qui s'applique aux opérations auxquelles elles se rapportent : ainsi, les prestations relatives à la gestion du service sont soumises au taux applicable à ce service (par exemple, taux réduit pour l'assainissement), tandis que les autres prestations de services sont, en général, passibles du taux normal (location d'installations immobilières aménagées, facturation, opérations de mandat...).

Toutefois, par décision ministérielle du 25 octobre 1983, ces collectivités peuvent ne pas soumettre à la TVA les prestations de services qu'elles rendent à des collectivités locales pour les besoins de services pour lesquels l'article 260 A reconnaît une faculté d'option et dont les recettes ne sont pas soumises à la TVA.

Lorsque le prestataire est un groupement de collectivités territoriales, les sommes perçues en contrepartie de son activité de prestataire peuvent ne pas être soumises à la TVA seulement dans l'hypothèse où aucune des collectivités membres du groupement n'est elle-même soumise à la TVA à raison des opérations pour lesquelles elle prend ces services<sup>27</sup>.

Si elles choisissent l'exonération, les collectivités prestataires ne peuvent pas exercer de droit à déduction au titre de leur activité de prestation de service exonérée.

Elles peuvent aussi choisir de renoncer à cette exonération. Cette renonciation est en principe définitive compte tenu de ses effets sur le droit à déduction de la TVA<sup>28</sup>.

En définitive, seules les prestations de services rendues pour les besoins de services des collectivités locales dont les recettes sont soumises de plein droit à la TVA doivent obligatoirement être imposées.

<sup>27</sup> Réponse ministérielle Malvy, n° 43860, JO AN du 10 mars 1997.

<sup>28</sup> Réponse ministérielle Jardé, n° 88687, JO AN du 25 janvier 2011.

**CAS PARTICULIER : Collectivités locales ou établissements publics locaux exploitant séparément leurs services d'eau mais se fournissant néanmoins mutuellement certaines prestations relatives à ces services**

SITUATION DE LA COLLECTIVITE PRESTATAIRE DES SERVICES RELATIFS A L'EAU	SITUATION DE LA COLLECTIVITE CHARGEE DU SERVICE PUBLIC DE L'EAU BENEFICIAIRE DES SERVICES	
	Commune ou établissement public de coopération intercommunale regroupant plus de 3 000 habitants ou ayant exercé l'option pour l'assujettissement à la TVA	Commune ou établissement public de coopération intercommunale regroupant moins de 3 000 habitants n'ayant pas exercé l'option pour l'assujettissement à la TVA
	Fourniture d'eau taxable	Fourniture d'eau non taxable
1. Commune ou établissement public de coopération intercommunale regroupant moins de 3 000 habitants n'ayant pas exercé l'option pour l'assujettissement à la TVA de la fourniture d'eau	Taxation de plein droit	Exonération admise
2. Commune ou établissement public de coopération intercommunale regroupant plus de 3 000 habitants ou ayant exercé l'option pour l'assujettissement à la TVA de la fourniture d'eau	Taxation de plein droit	Taxation de plein droit
3. Autres collectivités locales qui n'exploitent pas elles-mêmes un service de l'eau	Taxation de plein droit	Taxation de plein droit

## **Les formalités pratiques**



# 1. Déclarations

## **A. Déclaration d'existence**

Aux termes des articles 286 du CGI et 32 de l'annexe IV au même code, toute collectivité locale qui exerce une nouvelle activité imposable de plein droit à la TVA doit, dans les 15 jours du commencement de l'activité, déclarer celle-ci auprès du Service des impôts des entreprises (SIE) dont elle relève et fournir certains renseignements relatifs à cette activité.

Ainsi, elle doit :

1. dans les 15 jours du commencement de ses opérations, souscrire une déclaration d'existence conforme au modèle fourni par le SIE auprès du centre de formalités des entreprises (CFE) dont elle dépend :
  - greffe du tribunal de commerce ou du tribunal de grande instance statuant commercialement pour les EPIC ;
  - URSSAF ou caisse générale de sécurité sociale pour les administrations et collectivités locales ;
2. fournir, sur un imprimé remis par le SIE, tous renseignements relatifs à son activité professionnelle.

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

Il en est ainsi, notamment, lors de l'ouverture d'un établissement secondaire, d'une agence ou d'une succursale. Dans ce cas, déclaration doit en être faite également au service dans le ressort duquel se trouve cet établissement, cette agence ou cette succursale.

***Important*** : Cette obligation s'impose quand bien même la collectivité locale peut bénéficier de la franchise en base au titre de l'activité concernée. Elle peut alors, à cette occasion, renoncer au bénéfice de la franchise en base en optant pour le paiement de la TVA (Cf. C suivant).

## **B. Déclaration de cessation**

Les redevables de la TVA qui cessent d'exercer leur activité doivent, dans les 30 jours de cet événement, faire la déclaration auprès du CFE dont ils relèvent (CGI, 1° du I de l'article 286 et article 36 de l'annexe IV au même code). Ils doivent également en informer le SIE.

## **C. Déclaration d'option pour l'assujettissement à la TVA**

Formulée sur papier libre, la déclaration d'option pour l'assujettissement à la TVA, (prévue notamment à l'article 260 A du CGI), doit être revêtue de la signature de l'autorité compétente (maire, président du syndicat...).

Elle est adressée au SIE, obligatoirement accompagnée d'une copie de la décision d'opter prise par l'assemblée délibérante, ainsi que de la déclaration d'identification établie sur l'imprimé fourni par l'administration.

L'option prend effet à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est formulée auprès du service des impôts.

L'option doit être exercée service par service : elle n'a pas de portée globale.

## **D. Déclaration de fin d'option**

L'option prévue à l'article 260 A du CGI peut être dénoncée dans les mêmes conditions que celles exigées pour son exercice, à partir du 1er janvier de la cinquième année civile qui suit celle au cours de laquelle elle a été exercée.

La dénonciation prend effet à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est formulée auprès du service des impôts (article 201 quinquies de l'annexe II au CGI).

***Important*** : lorsqu'une commune décide de soumettre à la TVA un service public pour lequel l'option pour le paiement volontaire de la taxe est possible (exemple : service public de l'assainissement collectif), elle doit obligatoirement en informer le SIE 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.

## 2. Obligations déclaratives

Comme tout redevable de la TVA, la collectivité est tenue de remettre, chaque mois ou chaque trimestre, au SIE dont elle dépend et au plus tard le 24 du mois suivant (article 39 de l'annexe IV au CGI) une déclaration conforme au modèle prescrit par l'administration indiquant, d'une part, le montant total des opérations qu'elle a réalisées et, d'autre part, le détail de ses opérations taxables.

Cette déclaration doit être accompagnée du paiement de la taxe exigible (sauf situation créditrice).

**Nota :** les obligations exactes en matière de déclaration de recettes étant susceptibles de varier en fonction de la nature de l'activité d'une part, et du chiffre d'affaires d'autre part, il est particulièrement recommandé de se rapprocher du SIE de rattachement avant le début effectif des opérations.

## 3. Obligations d'ordre comptable

### Principe

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 au même code).

### Cas de l'option prévue à l'article 260

**Chaque service au titre duquel l'option prévue à l'article 260 A du CGI a été exercée doit faire l'objet d'une comptabilité distincte ; cette comptabilité, conformément à l'article 201 octies de l'annexe II au CGI qui prévoit qu'elle doit s'inspirer du plan comptable général, fait apparaître un équilibre financier entre :**

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

Le cadre comptable ainsi défini est celui qui résulte des dispositions en vigueur en matière de comptabilité publique. En effet, les services concernés par l'option doivent, en raison de leur caractère industriel et commercial, faire d'ores et déjà l'objet d'une comptabilité distincte du type commercial. Expressément prévue, l'utilisation de ce cadre comptable constitue 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 (cas des services d'eau et d'assainissement dans les communes de moins de 500 habitants ; article L.2221-11 du CGCT).

## 4. Facturation

Lorsqu'elles sont assujetties à la TVA, les personnes morales de droit public sont soumises à l'obligation de facturation dans les mêmes conditions que les autres assujettis.

En application du I de l'article 289 du CGI, elles doivent délivrer une facture ou un document en tenant lieu, notamment pour les biens livrés ou les services rendus à un autre assujetti ou à une autre personne morale non assujettie, ainsi que pour les acomptes perçus au titre de ces opérations lorsqu'ils donnent lieu à exigibilité de la taxe.

L'assujetti doit conserver un double de tous les documents émis.

Le fait que les opérations réalisées ne soient pas effectivement soumises à la TVA en application de dispositions spécifiques d'exonération ou du régime de la franchise en base prévu à l'article 293 B du CGI ne dispense pas l'assujetti de l'obligation de facturation à laquelle il est tenu.

Il est rappelé que :

- le vendeur est normalement tenu de délivrer la facture dès la réalisation de la vente ou de la prestation de services ;
- l'acheteur doit la réclamer.

Le II de l'article 289 du CGI et l'article 242 nonies A de l'annexe II au même code prévoient que les factures (ou documents en tenant lieu) établis par les assujettis doivent être datées et numérotées et faire apparaître :

- le nom du vendeur ou prestataire et celui du client, ainsi que leurs adresses respectives ;
- la date de l'opération ;
- pour chacun des biens livrés ou services rendus, la quantité, la dénomination précise, le prix unitaire hors taxe et le taux de TVA légalement applicable ;
- tous rabais, remises ou ristournes dont le principe est acquis et le montant chiffrable au moment de l'opération ;
- par taux d'imposition, le total hors taxe et la taxe correspondante mentionnés distinctement ;
- les numéros d'identification à la TVA intracommunautaire du vendeur et de l'acquéreur pour les livraisons et transferts intracommunautaires exonérés et la mention « Exonération TVA, article 262-ter-I du GI » ;

- le numéro d'identification à la TVA intracommunautaire du prestataire ainsi que celui fourni par le preneur pour les prestations mentionnées aux 3°, 5° et 6° de l'article 259 A du CGI.

Les manquements aux règles de facturation prévues par les articles 289 du CGI et 242 nonies A de l'annexe II à ce code peuvent être recherchés dans le cadre du droit d'enquête visé aux articles L. 80 F et suivants du livre des procédures fiscales.

## **5. Attestation de transfert (en cas d'affermage ou de concession) - Dispositif rapporté par le décret n° 2015-1763 du 24 décembre 2015 et ne demeurant applicable qu'aux seules dépenses d'investissements réalisées dans le cadre de contrats conclus avant le 1<sup>er</sup> janvier 2016**

**Dans le cadre de la procédure du transfert du droit à déduction, en présence de véritables contrats de concession ou d'affermage du service public et sous réserve de certaines conditions<sup>29</sup>, il appartient à la collectivité propriétaire des biens de délivrer à l'entreprise utilisatrice une attestation.**

Ce document doit préciser :

- l'identité des parties ;
- la référence à l'article 210 de l'annexe II au CGI ;
- la nature et la situation des biens ;
- la nature du contrat liant les parties ;
- la base d'imposition hors taxe des biens utilisés par cette entreprise ;
- le montant de la taxe correspondante ;
- la date d'exigibilité de la taxe mentionnée sur l'attestation (paiement des travaux immobiliers, délivrance des véhicules...) ;
- la date de la mise à disposition ou l'entrée en jouissance des biens.

Le transfert des droits à déduction est mis en œuvre au moment de la mise à disposition des biens concernés au profit du délégataire.

Il est rappelé que le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe est devenue exigible chez le fournisseur (CGI, article 271-I-2).

---

<sup>29</sup> Ces dispositions ne concernent plus que les contrats d'affermage conclus à compter du 01/01/2014 en cas d'absence de redevance ou de redevance d'un montant dérisoire et les contrats en cours pour lesquels les parties ont opté pour le maintien du non-assujettissement à la TVA des redevances ; cf. 2ème partie, § 7 C 2.

Ainsi, l'attestation de transfert ne peut, en principe, être délivrée qu'après la mise à disposition du bien ou après la date d'exigibilité de la taxe si celle-ci n'est pas encore intervenue à la date de la mise à disposition. Toutefois, pour les investissements immobiliers (pour lesquels l'exigibilité de la TVA est fixée, en principe, au moment de l'encaissement ; art. 269 du CGI), il est admis que le transfert soit effectué de manière échelonnée au fur et à mesure de l'exécution des travaux.

Pour permettre à l'utilisateur d'exercer aussi rapidement que possible le droit à déduction correspondant, la délivrance peut être effectuée par la collectivité dans le mois au cours duquel intervient selon le cas, la mise à disposition ou l'exigibilité de la taxe.

La déduction de la TVA ayant grevé les équipements affermés s'opère sur la déclaration déposée par l'entreprise utilisatrice au titre du mois au cours duquel elle a obtenu les attestations de transfert. En cas d'omission, la déduction peut être effectuée sur les déclarations ultérieures déposées avant le 31 décembre de la 2e année qui suit celle de l'omission (CGI, annexe II, Art. 208)<sup>30</sup>.

La personne qui délivre l'attestation doit en informer immédiatement l'administration en adressant une copie de cette attestation au SIE.

---

<sup>30</sup> Cf. décision de rescrit (n° 2005/97 TCA du 13 septembre 2005).

## **Le fonds de compensation pour la TVA**

# 1. Principes

Le Fonds de compensation pour la TVA 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 la TVA (article L. 1615-1 du code général des collectivités territoriales [CGCT]).

Les dotations du FCTVA sont liquidées, en appliquant au montant toutes taxes comprises des dépenses éligibles, un taux de compensation forfaitaire égal à 16,404 %, quel que soit le taux de TVA ayant grevé la dépense, pour les dépenses éligibles réalisées à compter du 1er janvier 2015 (article L. 1615-6 du CGCT)<sup>31</sup>.

L'attribution du FCTVA est exclusive du régime général de la TVA : il ne peut jamais y avoir à la fois compensation et récupération par la voie fiscale de la même TVA

Seules les dépenses réelles d'investissement, ainsi que les dépenses d'entretien des bâtiments publics et de la voirie payées à compter du 1er janvier 2016<sup>32</sup>, peuvent donner lieu, sous certaines conditions, aux attributions du FCTVA ; les autres dépenses de fonctionnement en sont exclues

Les sommes versées par le FCTVA s'imputent, parmi les fonds globalisés d'investissement, au compte 10222 pour l'ensemble des nomenclatures du secteur public local.

## **1.1 Définition des dépenses éligibles et périodes de liquidation du FCTVA (articles L. 1615-1, R. 1615-1, R. 1615-3 et R. 1615-4 du CGCT)**

### **1.1.1 : Les dépenses réelles d'investissement :**

Les dépenses réelles d'investissement sont les dépenses comptabilisées à la section d'investissement du compte administratif principal et de chacun des comptes administratifs à comptabilité distincte, au titre des immobilisations et des immobilisations en cours. Il s'agit principalement, au sein de la nomenclature M14 applicable aux communes et aux établissements publics communaux et intercommunaux à caractère administratif<sup>33</sup>

<sup>31</sup> Pour les dépenses éligibles réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014, le taux était fixé à 15,761 % ; pour les dépenses antérieures, le taux était fixé à 15,482%.

<sup>32</sup>cf. article L. 1615-1 du CGCT modifié par l'article 34 de la loi de finances pour 2016 (n° 2015-1785 du 29 décembre 2015).

<sup>33</sup> Pour des raisons de simplification, les comptes cités sont ceux de la M14, sauf précision contraire. Pour autant, les dépenses d'investissement réalisées par d'autres collectivités territoriales, par exemple par les départements appliquant la nomenclature M52, sont éligibles (cf. 1.2.1).



- des immobilisations corporelles et en cours inscrites aux comptes 21 et 23<sup>34</sup> ;
- des achats de logiciels imputés au compte 205.

S'agissant des communes et établissements publics de coopération intercommunale (EPCI), des dépenses exposées pour les études, l'élaboration, la modification et la révision de leurs documents d'urbanisme, ainsi que des dépenses réalisées pour la numérisation du cadastre, imputées au compte 202 (article L. 121-7 du code de l'urbanisme).

Les dépenses inscrites au compte 203 « Frais d'études, de recherche et de développement et frais d'insertion » sont inéligibles au FCTVA en raison du caractère incertain de l'enrichissement du patrimoine de la collectivité lors de leur mandatement. En revanche, lorsqu'elles sont suivies de la réalisation de travaux, elles sont intégrées au compte 23 (par l'opération d'ordre budgétaire suivante : débit 23 à crédit 203) en tant qu'élément constitutif du coût de l'équipement et elles deviennent ainsi éligibles au FCTVA dans les mêmes conditions que la dépense principale.

Les dépenses inscrites au compte 235 « Part investissement PPP » et au compte 1675 « Dettes afférentes aux METP et PPP » en application des contrats de partenariat sont éligibles au FCTVA dans certaines conditions (cf. § 1.2.2).

De façon dérogatoire, certaines dépenses inscrites au compte 2031 « Frais d'études », au compte 204 « Subventions d'équipement versées » et au compte 458 « Opérations d'investissement sous mandat » peuvent être éligibles au FCTVA (cf. § 1.2.2).

Les dépenses réelles d'investissement à retenir pour le calcul des attributions du FCTVA doivent être nettes des subventions spécifiques de l'État lorsque ces subventions sont calculées TVA incluse ; exemples : fonds national pour le développement de l'adduction d'eau (FNDAE), fonds forestier national (FFN), fonds d'intervention pour l'aménagement du territoire (FIAT),

---

<sup>34</sup> Sauf les immobilisations inscrites aux comptes 214, 2181, 237 et 238 (cf. instruction n° 98-090-M0 du 29 juillet 1998, annexe 3).

### **1.1.2 : Les dépenses d'entretien des bâtiments publics et de la voirie :**

L'assiette du FCTVA a été élargie aux dépenses d'entretien des bâtiments publics et de la voirie payées à compter du 1er janvier 2016.

Il s'agit des dépenses imputées aux comptes 615221 « Entretien et réparations – Bâtiments publics » et 615231 « Entretien et réparations - Voiries » qui ont été créés au 1er janvier 2016 dans la nomenclature M14<sup>35</sup>

### **1.1.3 : Les différents régimes de liquidation du FCTVA :**

En application des dispositions du II de l'article L. 1615-6 du CGCT, il existe trois régimes différents de liquidation du FCTVA selon la nature des bénéficiaires et certaines conditions :

➤ Pour les collectivités territoriales et les établissements publics autres que les communautés d'agglomération, les métropoles et les communautés urbaines issues de communautés d'agglomération, les communautés de communes et les communes nouvelles, les dépenses éligibles à prendre en considération sont celles afférentes :

- soit à la pénultième année (n-2). Sont concernés les bénéficiaires du fonds qui n'ont pas signé de convention avec le Préfet, ni en 2009, ni en 2010 et ceux qui n'ont pas pu respecter leur engagement ;
- soit à l'exercice précédent (n-1) si l'engagement conventionnel a été respecté (versement anticipé pérennisé).

➤ Pour les communautés d'agglomération, les métropoles et les communautés urbaines issues de communautés d'agglomération<sup>36</sup>, les communautés de communes et les communes nouvelles (article L. 2113-1 du CGCT), les dépenses éligibles à prendre en considération sont celles afférentes à l'exercice en cours (n).

---

<sup>35</sup>Le compte 6152 a été subdivisé différemment selon les différentes nomenclatures du secteur public local.

<sup>36</sup>Les métropoles qui se substituent à des communautés urbaines bénéficient soit du versement anticipé pérennisé (n-1), soit du régime de FCTVA de droit commun (n-2).

➤ Le versement anticipé du FCTVA (n-1) est applicable de plein droit :

- à la métropole de Lyon ;
- aux collectivités territoriales de Guyane et de Martinique ;
- aux régions issues d'un regroupement ;
- aux communes membres d'un EPCI à fiscalité propre qui cèdent leur dotation globale de fonctionnement à cet EPCI (article L. 5211-28-2 du CGCT)

Pour l'ensemble des bénéficiaires du FCTVA, les dépenses réelles d'investissement visant à réparer les dommages directement causés par des intempéries exceptionnelles reconnues par décret et situées dans des communes ayant fait l'objet d'une constatation de l'état de catastrophe naturelle ouvrent droit aux attributions du FCTVA l'année de leur règlement (article L. 1615-6, III du CGCT).

Enfin, les collectivités et leurs établissements publics soumis au régime du FCTVA de droit commun (n-2) et de versement anticipé (n-1) ont pu, pour leurs dépenses d'investissement de l'année 2015, bénéficier d'une avance à taux zéro auprès de la Caisse des dépôts et consignations. Cette avance est inscrite au crédit du compte 103 « Plan de relance FCTVA »<sup>37</sup>. Son remboursement, fractionné sur deux ans, est constaté au débit du compte 103, de sorte que ce compte a vocation à être soldé à la fin de l'exercice 2018<sup>38</sup>.

## **1.2 Les critères d'éligibilité au FCTVA**

D'une manière générale, et sous réserve de mesures dérogatoires spécifiques, en vertu des dispositions des articles L. 1615-1 et suivants du CGCT, les dépenses réelles d'investissement sont éligibles au FCTVA sous réserve de remplir les six conditions cumulatives suivantes :

- la dépense doit être réalisée par un bénéficiaire du fonds (cf. § 1.2.1) ;
- le bénéficiaire du fonds doit être propriétaire de l'équipement considéré, sauf dérogations particulières et dispositions applicables aux EPCI (cf. § 1.2.2) ;
- le bénéficiaire doit être compétent pour agir dans le domaine concerné (cf. § 1.2.3) ;
- la dépense doit être grevée de TVA (cf. § 1.2.4) ;
- elle ne doit pas avoir été exposée pour les besoins d'une activité soumise même partiellement à la TVA (cf. § 1.2.5) ;

<sup>37</sup> créé dans les différentes nomenclatures du secteur public local en 2015.

<sup>38</sup>cf. pour toutes précisions sur les modalités d'application de ce dispositif, la circulaire interministérielle NOR INTB 1513274N du 5 juin 2015 .

- enfin, l'équipement ne doit pas être cédé à un tiers non bénéficiaire du fonds, ni être confié à un tiers sauf dans les cas de dérogations prévus par la loi (cf. § 1.2.6).

### **1.2.1 Les bénéficiaires du FCTVA sont limitativement énumérés par la loi (article L. 1615-2 du CGCT) :**

Il s'agit :

- des collectivités territoriales ;
- de leurs groupements, sous réserve que l'ensemble des membres soient eux-mêmes bénéficiaires. Ainsi, un syndicat mixte ouvert comprenant des communes et une chambre de commerce n'est pas bénéficiaire du FCTVA ;
- de leurs régies de services publics ;
- et des seuls organismes juridiquement autonomes suivants : les centres communaux et intercommunaux d'action sociale, les caisses des écoles, le Centre national de la fonction publique territoriale et les centres de gestion des personnels de la fonction publique territoriale, les services départementaux d'incendie et de secours ainsi que les syndicats chargés de la gestion des agglomérations nouvelles.

### **1.2.2 La dépense doit avoir été réalisée directement par la collectivité bénéficiaire ou pour son compte et elle doit relever de sa propriété (articles L. 1615-2 et R. 1615-1 du CGCT) :**

➤ Modes d'intervention :

- La collectivité bénéficiaire doit réaliser directement l'investissement, ou indirectement, dans le cadre d'une convention de mandat, par l'intermédiaire d'un mandataire légalement autorisé à intervenir pour son compte.

Notamment, pour les départements et les régions, les dépenses de construction, reconstruction, extension ou grosses réparations ainsi que l'équipement respectivement des collèges et des lycées confiés à l'État, par convention de mandat dans les conditions définies par les articles 3 et 5 de la loi n° 85-704 du 12 juillet 1985 modifiée relative à la maîtrise d'ouvrage publique et à ses rapports avec la maîtrise d'œuvre privée, ouvrent droit au bénéfice du FCTVA au profit de ces collectivités territoriales (articles L. 213-2 et L. 214-6 du code de l'éducation).

Les sommes versées au mandataire afin de financer les travaux, inscrites au compte 238 " Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles " ne sont pas éligibles en raison du caractère incertain de l'enrichissement patrimonial à ce stade. Elles le deviennent lors de la justification par le mandataire de l'utilisation de ces sommes à la réalisation de travaux. En effet, ce n'est qu'à ce moment-là que l'enrichissement du

patrimoine devient certain. Les sommes imputées au compte 238 sont alors virées aux comptes 231 ou 21 par opération d'ordre budgétaire.

- • Autres modes d'intervention :

Les équipements publics réalisés dans le cadre d'une concession d'aménagement (anciennes conventions publiques d'aménagement) : en application des dispositions de l'article L. 1615-11 du CGCT, le financement d'un équipement public destiné à être intégré dans le patrimoine d'une collectivité territoriale ou d'un groupement, dans les conditions prévues à l'article L. 300-5 du code de l'urbanisme (réglementant les concessions d'aménagement), ouvre droit au bénéfice du fonds à compter de son intégration dans le patrimoine de la collectivité et sur la base de sa valeur d'intégration (compte 21).

Les équipements publics réalisés dans le cadre d'un contrat de partenariat : en application des dispositions de l'article L. 1615-12 du CGCT, la collectivité territoriale ou l'établissement public qui a conclu un contrat de partenariat bénéficie du FCTVA, au fur et à mesure des versements, à hauteur de la part de la rémunération versée au cocontractant (comptes 235 « Part investissement PPP » et 1675 « Dette afférente aux PPP »<sup>39</sup>), telle que prévue au contrat (article L. 1414-12 du CGCT<sup>40</sup>), correspondant à l'investissement réalisé par celui-ci pour les besoins d'une activité non soumise à la TVA et destiné à être intégré dans le patrimoine de la personne publique.

Les équipements publics réalisés dans le cadre d'un bail emphytéotique administratif (article L.1311-2 du CGCT) : en application des dispositions de l'article L. 1615-13 du CGCT<sup>41</sup>, la collectivité territoriale ou l'établissement public qui a conclu un bail emphytéotique d'un montant inférieur à 10 millions d'euros HT (article D. 1615-7 du CGCT) bénéficie du FCTVA, au fur et à mesure des versements, à hauteur de la part de la rémunération versée au cocontractant (comptes 235 et 1675), telle que prévue par le bail (cf. article L. 1311-3 du CGCT), correspondant à l'investissement réalisé par celui-ci pour les besoins d'une activité non soumise à la TVA et destiné à être intégré dans le patrimoine de la personne publique.

➤ Principe de propriété :

La propriété de l'équipement réalisé conditionne l'éligibilité au FCTVA. Ainsi, les dépenses éligibles doivent être destinées à être intégrées à titre définitif dans le patrimoine de la collectivité et être destinées à son usage propre. Le critère de propriété est renforcé par le critère d'utilisation.

<sup>39</sup>Cf. pour le schéma comptable complet, l'annexe n° 53 du Tome I de l'instruction budgétaire et comptable M14.

<sup>40</sup>Article abrogé par l'ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015 (art. 101).

<sup>41</sup>Article abrogé par l'ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015 (art. 101).

Cependant, ce principe a subi plusieurs aménagements successifs

➤ Dérogations au principe de propriété :

Elles se répartissent en deux catégories :

- les dérogations à caractère général

Les collectivités territoriales et leurs groupements bénéficient des attributions du FCTVA :

- au titre des fonds de concours qu'ils versent à l'État lorsque celui-ci assure la maîtrise d'ouvrage des travaux sur les monuments classés lui appartenant (compte 20411 " Subventions d'équipement aux organismes publics – État " ; cf. § 2.1) ;
- au titre des dépenses d'investissement exposées sur des biens dont ils n'ont pas la propriété, dès lors qu'elles concernent des travaux de lutte contre les avalanches, les glissements de terrains, les inondations et les incendies, des travaux de défense contre la mer ainsi que des travaux pour la prévention des incendies de forêt présentant un caractère d'intérêt général ou d'urgence. Ces travaux peuvent être effectués sur le domaine public de l'État, dans le cadre d'une convention, ou sur le domaine de personnes privées (comptes 458 "Opérations d'investissement sous mandat" et 454 "Travaux effectués d'office pour le compte de tiers")
- au titre des dépenses d'investissement exposées sur des biens dits de section dans le cadre d'opérations de réhabilitation du patrimoine (compte 458) ;
- dès lors qu'ils sont compétents en matière de voirie, pour les dépenses d'investissement afférentes à des travaux qu'ils réalisent, dans le cadre d'une convention, sur le domaine public routier de l'État ou d'une collectivité territoriale (compte 458) ;
- au titre des fonds de concours versés à l'État ou à une autre collectivité territoriale ou à un EPCI à fiscalité propre pour les dépenses réelles d'investissement que ceux-ci effectuent sur leur domaine public routier (compte 2041). Le montant de ces fonds de concours est déduit des dépenses réelles d'investissement éligibles au FCTVA pour la collectivité bénéficiaire. ;
- au titre des dépenses d'investissement qu'ils réalisent sur le patrimoine du Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres dans le cadre d'une convention conclue avec cet organisme

(compte 458 ou comptes 214 « Constructions sur sol d'autrui » et 2181 « Installations générales, agencements et aménagements divers ») ;

- au titre des dépenses d'investissement qu'ils réalisent sur le domaine public fluvial de l'État, dans le cadre de l'expérimentation prévue à l'article L. 3113-2 du code général de la propriété des personnes publiques, sous réserve de la conclusion d'une convention avec l'État. Pendant la durée de cette convention, fixée au maximum à six ans, la collectivité territoriale ou le groupement est compétent pour aménager et exploiter le domaine fluvial, sans en avoir reçu la propriété. Le transfert de propriété intervient en principe à l'issue de la convention.

En outre, en complément du dispositif existant (cf. §1.1 précédent), les frais d'études préalables à des travaux, inscrits au compte 2031, sont éligibles au FCTVA pour la collectivité territoriale ou l'EPCI les ayant réalisés alors même que cette collectivité ou cet EPCI n'exécute pas les travaux y afférents et n'en devient pas propriétaire. Toutefois, l'éligibilité au FCTVA de ces frais est subordonnée à la réalisation effective des travaux par une autre collectivité territoriale ou un autre EPCI (article L. 1615-7 du CGCT).

Le FCTVA est également attribué aux départements et aux régions au titre des subventions d'investissement qu'ils versent aux établissements publics locaux d'enseignement qui leur sont rattachés en vue du financement de la construction, la reconstruction et des grosses réparations de ces établissements (compte 2043 "Subventions aux établissements scolaires pour leurs dépenses d'équipement" au sein des nomenclatures M52 et M71 ; articles L. 213-2 et L. 214-6 du code de l'éducation).

Enfin, en l'absence de constitution d'une association foncière de remembrement, les travaux réalisés directement par les communes, conformément aux dispositions de l'article L. 133-2 du code rural, soit dans le cadre d'une emprise collective, soit sur des terrains privés, ouvrent droit au bénéfice du FCTVA sous réserve que les propriétaires concernés ne remboursent pas les dépenses correspondantes (cf. § 2-2-4 de la circulaire du 23 septembre 1994).

#### • les dérogations relatives à l'intercommunalité :

Des assouplissements au critère de propriété ont été accordés pour tenir compte du développement de l'intercommunalité. C'est ainsi que le critère de compétence est venu se substituer, dans certaines conditions, au critère de propriété

- les EPCI bénéficient directement des attributions du FCTVA, en lieu et place des communes membres propriétaires, pour les dépenses qu'ils réalisent dans le cadre de leurs compétences et sur le patrimoine mis à

disposition par leurs communes membres (comptes 217 "Immobilisations corporelles reçues au titre d'une mise à disposition" et 2317) ;

- les syndicats mixtes, exclusivement composés de membres bénéficiaires du FCTVA, ainsi que les SDIS, bénéficient directement des attributions du FCTVA, au même titre que les EPCI, pour les dépenses qu'ils réalisent dans le cadre de leurs compétences et sur le patrimoine mis à disposition par leurs membres pour les syndicats mixtes, et par les communes, les EPCI ou les départements, pour les SDIS (comptes 217 et 2317).

### **1.2.3 Le bénéficiaire doit être compétent pour agir dans le domaine concerné :**

De façon générale, les opérations réalisées par les collectivités locales dans des domaines qui, juridiquement, ne relèvent pas de leur compétence sont exclues du bénéfice du fonds. Il en va ainsi des domaines qui relèvent de la compétence de l'État sous réserve de dérogations exceptionnelles.

Ainsi, les dispositions de l'article L. 211-7 du code de l'éducation permettent d'attribuer le FCTVA aux collectivités territoriales et à leurs groupements au titre des dépenses d'équipement qu'ils réalisent sur les établissements d'enseignement supérieur lorsque la maîtrise d'ouvrage de constructions ou d'extensions leur est confiée par l'État (compte 458).

### **1.2.4 La dépense d'investissement doit avoir été grevée de TVA (article R. 1615-2 du CGCT) :**

Les ressources du FCTVA ont pour vocation de permettre le remboursement de la TVA acquittée par les collectivités sur leurs dépenses réelles d'investissement. Sont donc exclues du bénéfice du FCTVA les dépenses exonérées de TVA, à l'exception de celles mentionnées aux articles 294 à 296 du Code général des impôts (CGI) applicables aux départements d'outre-mer.

Par exemple, les travaux de construction et d'aménagement des monuments commémoratifs des combattants, héros, victimes ou morts des guerres, exonérés de TVA en application de l'article 261-4-10° du CGI, ne peuvent pas donner lieu à une attribution de FCTVA.



### **1.2.5 La dépense ne doit pas être exposée pour les besoins d'une activité soumise même partiellement à la TVA (article R. 1615-2 du CGCT) :**

La TVA grevant les dépenses d'équipement exposées pour des activités soumises à la TVA ouvre droit à récupération, dans les limites et conditions de droit commun, par la voie fiscale (exercice du droit à déduction prévu par le I de l'article 27 du CGI). Ces dépenses sont donc exclues du bénéfice du FCTVA. En effet, aucune dépense ne peut donner lieu à double récupération de la TVA, à la fois par la voie fiscale et par le biais du FCTVA<sup>42</sup>.

Notamment, dans le cadre des services publics imposables à la TVA par voie d'option<sup>43</sup>, les dépenses d'investissement sont exclues du FCTVA dès lors que cette option a été formulée.

Cependant, les biens utilisés pour des activités soumises à la TVA, mais qui sont exclus du droit à déduction en application de l'une des mesures d'exclusion visées à l'article 273-2 du CGI et définies à l'article 206-IV de son annexe II — notamment, acquisition de voitures de tourisme —, ouvrent droit au bénéfice du FCTVA.

En outre, les collectivités locales peuvent, pour certaines de leurs activités soumises à la TVA et lorsque le chiffre d'affaires généré par l'activité concernée n'excède pas un certain seuil, bénéficier de la franchise en base prévue par l'article 293 B du CGI.

La franchise en base est un dispositif qui dispense du paiement de la TVA les personnes qui en bénéficient. Elle a les mêmes effets qu'une exonération : les personnes placées sous le régime de la franchise en base ne peuvent exercer aucun droit à déduction au titre de la taxe grevant leurs dépenses, et la mention de la TVA sur les factures qu'elles délivrent est interdite. En conséquence, les dépenses d'équipement réalisées dans le cadre d'une activité bénéficiant de la franchise ouvrent droit à attribution du FCTVA sous réserve des autres conditions.

Par ailleurs, lorsqu'un bien immobilisé ayant ouvert droit à une attribution du fonds, utilisé initialement pour une activité exonérée ou bénéficiant de la franchise en base, est ultérieurement utilisé pour les besoins d'une activité qui est soumise à la TVA, la personne bénéficiaire est tenue au reversement à l'État d'un montant égal au crédit de départ de TVA dont elle a pu bénéficier en application de la réglementation fiscale (article L. 1615-3 du CGCT, commenté par le § 2-3-2-3 de la circulaire du 23 septembre 1994).

À l'inverse, lorsqu'un bien immobilisé, ayant ouvert droit à une déduction de la TVA, cesse d'être utilisé pour les besoins d'une activité soumise à cette taxe, la personne bénéficiaire obtient un versement au titre du FCTVA égal à la fraction de TVA qu'elle

<sup>42</sup> Sous réserve du cas spécifique des investissements mixtes utilisés concurremment pour des opérations situées hors du champ d'application de la TVA et pour des opérations imposables (cf. circulaire interministérielle NOR INT/B/94/00257/C du 23 septembre 1994, § 2-3-2-1).

<sup>43</sup> en application de l'article 260 A du CGI : fourniture de l'eau dans les communes ou les EPCI de moins de 3 000 habitants, assainissement, abattoirs, enlèvement et traitement des ordures ménagères financés par la REOM, marché d'intérêt national.

a été tenue de reverser en application de la réglementation fiscale. Cette disposition s'applique notamment pour les biens que les communes mettent à la disposition des EPCI dans le cadre des transferts de compétences, lorsque l'activité concernée est soumise à la TVA au niveau de la commune et ne l'est plus au niveau de l'EPCI : par exemple, service d'assainissement soumis à la TVA par option de la commune, et transféré à un EPCI qui n'exerce pas cette option (article L.1615-4 du CGCT).

Enfin, sont également exclues du bénéfice du FCTVA les dépenses d'équipement se rapportant à des immobilisations concédées ou affermées lorsque la mise à disposition intervient à titre onéreux. En effet, la collectivité délégante est alors assujettie à la TVA et récupère directement cette taxe par la voie fiscale. Lorsque la mise à disposition intervient à titre gratuit, le FCTVA est exclu pour les contrats en cours au 1er janvier 2016 pour lesquels la procédure de transfert du droit à déduction de la TVA (ancien article 210 de l'annexe II au CGI<sup>44</sup>) peut continuer à s'appliquer jusqu'à l'expiration du contrat (cf. pour plus de précisions, le § 1.2.6).

### **1.2.6 La dépense ne doit pas être relative à un bien cédé ou confié à un tiers non bénéficiaire du fonds (article L. 1615-7 du CGCT) :**

- Les immobilisations cédées à un tiers ne figurant pas au nombre des collectivités ou établissements bénéficiaires du FCTVA ne donnent pas lieu à attribution du fonds.

En outre, lorsqu'une immobilisation, ayant ouvert droit à une attribution du fonds, est ultérieurement cédée à un tiers non bénéficiaire du FCTVA, cette cession entraîne un reversement des attributions antérieurement perçues dans les conditions posées par l'article R. 1615-5 du CGCT.

- Les immobilisations confiées à un tiers non bénéficiaire du fonds :

- Les principes généraux :

Les immobilisations confiées, dès leur réalisation ou leur acquisition, à un tiers non bénéficiaire du fonds sont éligibles au FCTVA sous réserve que le tiers ne puisse pas exercer, par la voie fiscale, une déduction de la TVA ayant grevé le bien. Plus précisément, le bien ne devait pas pouvoir faire l'objet de l'ancienne procédure de transfert du droit à déduction de la TVA prévue par l'article 210 de l'annexe II au CGI (qui a été abrogé par le décret n°2015-1763 du 24 décembre 2015). Cette procédure fiscale autorisait la déduction de la TVA ayant grevé un bien par la personne utilisatrice qui n'en est pas propriétaire, dans les limites de droit commun, lorsque la mise à disposition s'effectuait à titre gratuit.. Elle visait les biens nécessaires aux services publics exploités sous la forme d'une délégation de service public transférant au tiers les frais et risques de l'exploitation.

---

<sup>44</sup>Cet article a été abrogé par le décret n° 2015-1763 du 24 décembre 2015.

À cette condition, s'ajoutent des conditions relatives au bénéficiaire de l'affectation du bien et à la nature de l'utilisation du bien par ce tiers :

Les immobilisations confiées à l'Etat sont éligibles au FCTVA sous réserve qu'il s'agisse d'une mise à disposition à titre gratuit.

En outre, lorsqu'une immobilisation, ayant ouvert droit à une attribution du fonds, est ultérieurement confiée à l'Etat à titre gratuit, cette mise à disposition n'entraîne aucun remboursement des attributions antérieurement perçues (article L. 1615-3 du CGCT).

Les immobilisations confiées à un tiers non bénéficiaire du fonds autre que l'Etat donnent lieu à attribution du fonds sous réserve que le tiers soit chargé de la gestion d'un service public, soit dans le cadre d'une délégation de service public, soit dans le cadre d'une prestation de service, ou qu'il exerce une mission d'intérêt général.

En outre, lorsqu'une immobilisation, ayant ouvert droit à une attribution du fonds, est ultérieurement confiée à un tiers dans les conditions rappelées ci-dessus, cette mise à disposition n'entraîne aucun remboursement des attributions antérieurement perçues (article L. 1615-3 du CGCT).

- L'application aux immobilisations mises à disposition d'un délégataire de service public :

Deux régimes sont à distinguer :

- Les équipements sont mis à disposition à titre gratuit<sup>45</sup> :

→ pour les contrats de délégations de service public (DSP) signés à compter du 1er janvier 2016, la procédure de transfert du droit à déduction de la TVA ne s'applique plus. Dans ces conditions, le tiers n'étant pas en mesure d'exercer, par la voie fiscale, une déduction de la TVA ayant grevé le bien, c'est la collectivité délégante qui récupère la TVA par le biais du FCTVA ;

→ pour les contrats de DSP en cours au 1er janvier 2016, il est admis que la procédure de transfert continue à s'appliquer jusqu'à l'expiration du contrat. Dans ces conditions, la TVA pouvant être transférée au délégataire, le FCTVA est en conséquence exclu<sup>46</sup>.

- Les équipements sont mis à disposition à titre onéreux<sup>47</sup> :

→ pour les contrats de DSP signés depuis le 1er janvier 2014, les collectivités délégantes sont assujetties de plein droit à la TVA et récupèrent ainsi la TVA directement par la voie fiscale dans les conditions de droit commun<sup>48</sup>. Ainsi, le FCTVA est exclu (sauf bénéfice de la franchise en base) ;

<sup>45</sup>cf. les cas concrets 2.3.3 et 2.3.4.

<sup>46</sup>cf. le [BOI-TVA-DED-40-30-20140404](#) n° 100 et svts sur BOFIP-Impôts.

<sup>47</sup>cf. les cas concrets 2.3.3 et 2.3.4.

<sup>48</sup>cf. le [BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10](#) n° 93 et svts sur BOFIP-Impôts.

→ pour les contrats de DSP signés avant le 1er janvier 2014 pour lesquels les collectivités délégantes ont écarté l'assujettissement à la TVA (pas d'avenant au contrat), il est admis que la procédure de transfert continue à s'appliquer jusqu'à l'expiration du contrat. Dans ces conditions, la TVA pouvant être transférée au délégataire, le FCTVA est en conséquence exclu.

➤ Sont également éligibles au FCTVA de façon dérogatoire :

- Les dépenses d'investissement exposées sur des immobilisations affectées à l'usage d'alpage. Il s'agit essentiellement des cabanes de bergers ou des refuges situés sur les alpages communaux ;
- Les dépenses d'infrastructures passives (pylônes, points hauts, ...) mises à disposition des opérateurs de téléphonie mobile dans le cadre du plan d'action relatif à l'extension de la couverture du territoire par les réseaux de téléphonie mobile et d'accès à internet. Il doit s'agir de dépenses mandatées entre le 1er janvier 2003 et le 31 décembre 2014. Sont également éligibles les dépenses d'infrastructures passives réalisées sous maîtrise d'ouvrage publique sur la période 2015-2022, dans le cadre du plan « France très haut débit » ;
- Les dépenses d'investissement exposées sur des biens communaux existants ou en construction destinés à la location, dès lors qu'elles concernent des travaux de lutte contre les risques spécifiques liés aux zones de montagne ;
- Les dépenses d'investissement exposées sur des monuments historiques inscrits ou classés appartenant à des collectivités territoriales, quels que soient la destination du bien et son mode de location ou de mise à disposition ;
- Les investissements immobiliers réalisés par les communes et leurs groupements qui sont destinés à l'installation des professionnels de santé, dans les zones en déficit d'offre de soins, les zones de revitalisation rurale ou les territoires ruraux de développement prioritaire (article L. 1511-8 du CGCT).

## 2. Cas concrets

### **2.1 Eligibilité au FCTVA des fonds de concours versés à l'Etat en sa qualité de maître d'ouvrage des travaux sur monuments classés**

Les collectivités territoriales sont amenées à verser des participations financières à l'Etat lorsque celui-ci assure la maîtrise d'ouvrage de travaux sur des monuments classés. Deux situations doivent être distinguées :

➤ L'Etat est propriétaire des monuments classés pour lesquels il assure la maîtrise d'ouvrage des travaux de restauration :

Les fonds de concours versés à cette occasion par les communes à l'Etat s'inscrivent au compte 20411 " Subventions d'équipement versées aux organismes publics – Etat".

Ces fonds de concours sont éligibles au FCTVA, de façon dérogatoire, en application du 2° du I de l'article R. 1615-1 du CGCT. Ils sont inscrits sur l'état n° 1, dans sa partie A, qui regroupe les comptes 21, 23, 202, 204 et 205.

➤ La commune est propriétaire des monuments classés pour lesquels elle a confié la maîtrise d'ouvrage des travaux de restauration à l'Etat :

Les sommes versées à l'Etat en sa qualité de maître d'ouvrage de travaux sur monuments classés s'inscrivent alors au débit du compte 238 "Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles".

Ces sommes sont inéligibles au FCTVA en raison du caractère incertain de l'enrichissement du patrimoine de la commune à ce stade de l'opération. Ce n'est que lors de leur transfert, par une opération d'ordre budgétaire, à la subdivision intéressée du compte 231 "Immobilisations corporelles en cours" ou du compte 21 d'imputation définitive si les travaux sont terminés, au vu des pièces justificatives de la réalisation des travaux, qu'elles deviennent éligibles au FCTVA dans les conditions habituelles. Les sommes correspondantes sont inscrites sur l'état n° 1, dans sa partie A, qui regroupe les comptes 21, 23, 202, 204 et 205.

Il est fait observer que les circulaires interministérielles relatives au FCTVA n'apportent pas de précisions sur les fonds de concours versés par les collectivités à l'Etat en sa qualité de maître d'ouvrage de travaux effectués sur des monuments classés leur appartenant. En effet, les règles d'éligibilité au FCTVA de ces sommes sont les règles générales applicables aux opérations sous mandat (cf. § 1.2.2).

## **2.2 La dépense ne doit pas être exposée pour les besoins d'une activité soumise à la TVA**

Les travaux de construction d'un théâtre municipal, qui va être exploité directement par la commune, sont-ils éligibles au FCTVA ?

En vertu des dispositions de l'article 256 B du CGI, les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence.

Pour l'application de ces dispositions et sous réserve des circonstances de fait, la non-concurrence est *présumée*, par exemple, pour les droits d'entrée perçus au titre de l'exploitation d'une bibliothèque, de musées ou de monuments historiques ; en revanche, la concurrence est *présumée* pour l'exploitation d'une salle de spectacle ou de cinéma, ou l'organisation de spectacles de son et lumière ou de festivals (théâtre, musique).

Le caractère concurrentiel ou non concurrentiel d'une activité dépend essentiellement de circonstances de fait (conditions d'exercice de l'activité, prix pratiqués, public concerné, existence d'entreprises du secteur commercial proposant des services similaires...) <sup>49</sup>. Aussi, pour recevoir une réponse adaptée à chaque situation, il est conseillé de consulter le service des impôts des entreprises dont relève la collectivité.

Il s'ensuit que les dépenses de construction d'un théâtre engagées par une commune sont éligibles ou non au FCTVA selon la non-imposition ou l'imposition à la TVA des activités culturelles qui y seront gérées directement par cette commune.

---

<sup>49</sup>Cf. jurisprudence récente de la CJUE (arrêt du 16/09/2008, aff. 288/07, Isle of Wight Council et autres) qui conduit à apprécier le caractère concurrentiel par rapport à l'activité en cause, en tant que telle, sans référence à un marché local en particulier et à prendre en considération non seulement la concurrence actuelle, mais également la concurrence "potentielle", pour autant que la possibilité pour un opérateur privé d'entrer sur le marché pertinent soit réelle, et non purement hypothétique".

## **2.3 L'équipement ne doit pas être confié à un tiers non bénéficiaire du fonds**

### **2.3.1 Construction d'un immeuble communal destiné à être loué aux services de la gendarmerie nationale :**

Comme exposé au § 1.2.6 précédent, les travaux de construction d'un immeuble mis à disposition des services de la gendarmerie, dans le cadre d'un contrat de location, ne sont pas éligibles au FCTVA dans la mesure où :

- l'immeuble est utilisé par un tiers non bénéficiaire du FCTVA,
- le régime dérogatoire prévu pour l'ensemble des services de l'Etat ne s'applique qu'aux mises à disposition à titre gratuit.

Dès lors, en pratique, la récupération de la TVA ayant grevé les travaux de construction peut s'effectuer par sa répercussion dans le montant des loyers réclamés ou par imposition à la TVA de plein droit en présence de locaux spécialement aménagés ou sur option de la location (s'agissant de locaux nus à usage professionnel ; 2° de l'article 260 du CGI).

### **2.3.2 Construction d'un immeuble communal destiné à être loué à La Poste :**

La Poste au profit de laquelle est loué l'immeuble n'est pas un tiers bénéficiaire du FCTVA.

Si la location de l'immeuble est soumise à la TVA — de plein droit pour les locaux aménagés (article 256 du CGI) ou sur option pour les locaux nus (article 260-2° du CGI) —, la commune ne peut pas prétendre à une attribution du FCTVA au titre de la dépense de construction de ce bien dans la mesure où l'immeuble est utilisé pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA (cf. article R. 1615-2 du CGCT). Elle peut récupérer la TVA par la voie fiscale dans les conditions de droit commun.

Si la location de l'immeuble nu n'est pas soumise à la TVA — pas d'exercice de l'option (2° de l'article 26 du CGI), la commune peut prétendre à une attribution du FCTVA au titre de la dépense de construction de l'immeuble dans la mesure où ce dernier est confié dès sa réalisation à La Poste, qui est, d'une part, un tiers non bénéficiaire du FCTVA exerçant une activité ne lui ouvrant pas droit à déduction de la TVA ayant grevé le bien et qui, d'autre part, exerce une mission d'intérêt général (condition posée par le b) de l'article L.1615-7 du CGCT)<sup>50</sup>.

---

<sup>50</sup>Cf. réponse ministérielle *Marlin Franck* publiée au JO AN du 28/11/2006, n° 95963

### **2.3.3 Construction d'une crèche municipale confiée à une association dans le cadre d'un contrat d'affermage :**

➤ La crèche est mise à disposition de l'association à titre gratuit :

- dans le cadre d'un contrat d'affermage en cours au 1er janvier 2016 :

La commune n'a pas la qualité d'assujettie à la TVA au titre de cette activité.

L'association, au profit de laquelle est mis à disposition l'immeuble abritant la crèche, n'est pas au nombre des bénéficiaires du FCTVA.

En outre, l'équipement est confié, dès sa réalisation, à un tiers qui est chargé de gérer le service public de la crèche que la commune lui a délégué par voie d'affermage (condition posée par le a) de l'article L.1615-7 du CGCT)

Il convient donc de vérifier si l'association délégataire peut ou non exercer, par la procédure fiscale de transfert des droits à déduction, une déduction de la TVA ayant grevé l'équipement mis à sa disposition.

Les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées dans le cadre de la garde d'enfants par les établissements visés aux deux premiers alinéas de l'article L. 2324-1 du code de la santé publique et assurant l'accueil des enfants de moins de trois ans, sont exonérées de la TVA<sup>51</sup>. Sont concrètement concernés, quelle que soit la personne qui les gère (collectivité publique, association, entreprise), les établissements et services, couramment dénommés "crèches", qui assurent l'accueil régulier d'enfants de moins de trois ans. Dans l'hypothèse où l'association délégataire bénéficie de cette exonération de TVA, elle ne peut exercer aucun droit à déduction de la TVA et la procédure de transfert du droit à déduction ne peut donc pas être mise en œuvre (condition posée par le 2<sup>e</sup> alinéa de l'article L. 1615-7 du CGCT).

La commune peut donc prétendre à une attribution du FCTVA au titre de la dépense de construction de l'immeuble abritant la crèche sous réserve, bien entendu, du respect des autres conditions d'éligibilité.

- dans le cadre d'un contrat d'affermage signé à compter du 1er janvier 2016 :

La dépense de construction est éligible au FCTVA pour la commune sans qu'il y ait lieu de s'interroger sur la situation de l'association au regard de la TVA.. En effet, la procédure de transfert de la TVA ne s'applique plus.

➤ La crèche est mise à disposition de l'association à titre onéreux dans le cadre d'un contrat conclu à partir du 1er janvier 2014 :

---

<sup>51</sup>cf. article 261 4 8° bis du CGI et BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10, VII sur BOFIP-Impôts .



La commune est considérée comme ayant la qualité d'assujettie à la TVA à raison de son activité de mise à disposition d'équipement à titre onéreux. La redevance d'affermage reversée par le fermier en contrepartie de cette mise à disposition est soumise à la TVA. Corrélativement, la commune peut donc récupérer, par la voie fiscale, la TVA ayant grevé le coût de construction de la crèche, dans les conditions de droit commun (si pas de bénéfice de la franchise en base<sup>52</sup>).

Il s'ensuit que ces dépenses d'équipement ne sont pas éligibles au FCTVA pour la commune.

### **2.3.4 Construction d'une chambre funéraire comprise dans un contrat d'affermage :**

➤ La chambre funéraire est mise à disposition de l'entreprise privée à titre gratuit :

- dans le cadre d'un contrat d'affermage en cours au 1er janvier 2016 :

La commune n'a pas la qualité d'assujettie à la TVA au titre de cette activité.

L'équipement est confié, dès sa réalisation, à un tiers privé non bénéficiaire du FCTVA qui est chargé de gérer le service public de la chambre funéraire que la commune lui a délégué par voie d'affermage (condition posée par le a) de l'article L.1615-7 du CGCT) Il convient donc de vérifier si le délégataire peut ou non exercer, par la procédure fiscale de transfert des droits à déduction, une déduction de la TVA ayant grevé l'équipement mis à sa disposition.

S'agissant du service extérieur des pompes funèbres (comprenant la gestion d'une chambre funéraire en application des dispositions de l'article L. 2223-19 du CGCT), les entreprises privées délégataires sont assujetties à la TVA dans les conditions de droit commun.

Ainsi, le délégataire peut exercer le droit à déduction de la TVA ayant grevé le bien par la voie fiscale, par le biais de la procédure du transfert du droit à déduction de la TVA (article 210 de l'annexe II au CGI). La condition posée par le 2<sup>e</sup> alinéa de l'article L. 1615-7 du CGCT n'est pas remplie.

La commune ne peut donc pas prétendre à une attribution du FCTVA au titre de la dépense de construction de la chambre funéraire. En revanche, elle peut transférer la TVA ayant grevé cet équipement à son fermier (mise en œuvre de la procédure fiscale du transfert). La TVA déduite par le fermier peut alors être reversée à la commune, en application d'une clause contractuelle du contrat de délégation.

- dans le cadre d'un contrat d'affermage signé à compter du 1er janvier 2016 :

---

<sup>52</sup>La franchise en base s'applique si le montant annuel de la redevance d'affermage ne dépasse pas 32 900€ (article 293 du CGI).

La dépense de construction est éligible au FCTVA pour la commune sans qu'il y ait lieu de s'interroger sur la situation de l'association au regard de la TVA.. En effet, la procédure de transfert de la TVA ne s'applique plus.

➤ La chambre funéraire est mise à disposition de l'entreprise privée à titre onéreux dans le cadre d'un contrat conclu à partir du 1er janvier 2014 :

La commune est considérée comme ayant la qualité d'assujettie à la TVA à raison de son activité de mise à disposition d'équipement à titre onéreux. La redevance d'affermage reversée par le fermier en contrepartie de cette mise à disposition est soumise à la TVA. Corrélativement, la commune peut exercer directement, par la voie fiscale, la déduction de la TVA ayant grevé le coût de construction de la chambre funéraire, dans les conditions de droit commun (si pas de bénéfice de la franchise en base).

Il s'ensuit que ces dépenses d'équipement ne sont pas éligibles au FCTVA pour la commune.

### **2.3.5 Construction de logements sociaux par une commune :**

Les particuliers au profit desquels sont loués les logements sociaux ne font pas partie des bénéficiaires du FCTVA.

Toutefois, il s'agit de tiers non bénéficiaires du FCTVA exerçant une activité ne leur ouvrant pas droit à déduction de la TVA ayant grevé le bien mis à leur disposition (condition préalable posée par l'article L. 1615-7 du CGCT).

En revanche, les particuliers bénéficiaires de locaux à usage d'habitation ne sont chargés ni de gérer un service public délégué par la commune, ni de fournir à celle-ci une prestation de services (condition posée par le a) de l'article L. 1615-7 du CGCT) ; Ils n'exercent pas non plus une mission d'intérêt général (condition posée par le b) de cet article).

Dès lors que les conditions posées par l'article L. 1615-7 du CGCT ne sont pas remplies, la commune ne peut pas prétendre à une attribution du FCTVA au titre de la dépense de construction des logements sociaux<sup>53</sup>.

---

<sup>53</sup> Cf. réponse ministérielle *Jean-Louis Masson* publiée au JO Sénat du 15/11/2007, n° 01714

### **2.3.6 Construction d'un équipement sportif par une commune destiné à être utilisé par une association (simple mise à disposition) :**

L'association au profit de laquelle l'immeuble abritant l'équipement sportif est mis à disposition à titre gratuit, dès sa réalisation, n'est pas au nombre des bénéficiaires du FCTVA.

En outre, l'équipement n'est pas confié à l'association dans le cadre d'une délégation de service public (condition posée par le a) de l'article L. 1615-7 du CGCT).

La dépense de construction de l'immeuble ne peut donc être éligible au FCTVA que si l'association exerce une mission d'intérêt général (condition posée par le b) de l'article L. 1615-7 du CGCT). Une activité est qualifiée d'intérêt général lorsqu'elle répond à un besoin de la population et qu'elle comble une absence ou une carence de l'initiative privée. De plus, la mise à disposition ne doit pas faire obstacle à ce que le plus grand nombre d'usagers potentiels puisse avoir accès à l'équipement dans les conditions conformes au principe d'égal accès au service public

Dès lors, si l'association et ses membres sont les utilisateurs exclusifs de l'équipement, la dépense de construction ne peut ouvrir droit au FCTVA. En revanche, si l'équipement est ouvert à tous, la dépense de construction est éligible au FCTVA, sous réserve des autres conditions d'éligibilité<sup>54</sup>.

## **2.4 Sort des attributions de FCTVA à percevoir par une commune, qui adhère à un EPCI, au titre des immobilisations mises à disposition**

La réponse à cette question revient à déterminer la personne bénéficiaire des attributions de FCTVA au titre de dépenses d'investissement réalisées par une commune et ayant fait l'objet d'une mise à disposition au profit d'un EPCI, au moment de leur éligibilité au fonds. En principe, pour les collectivités territoriales (dont les communes) et les établissements publics autres que les communautés d'agglomération (et les métropoles qui se sont substituées aux communautés d'agglomération) et les communautés de communes, le FCTVA est versé avec deux ans de décalage. Toutefois, à compter de 2009, sous réserve d'un engagement conventionnel des bénéficiaires concernés, le décalage est réduit à une année (cf. article L. 1615-6 du CGCT, commenté dans le § 1.1).

En application des dispositions des articles L. 1615-1 et R. 1615-1 du CGCT, seules sont éligibles au FCTVA les dépenses réelles d'investissement réalisées par les

<sup>54</sup>cf. réponses ministérielles *Laurent Hénart* et *Jean-Louis Masson* publiées au JOAN du 25/05/2010, n° 74960 et au JO Sénat du 19/08/2010, n° 13853.

collectivités territoriales et leurs groupements, et comptabilisées à la section d'investissement du compte administratif principal et de chacun des comptes administratifs à comptabilité distincte, au titre des immobilisations et des immobilisations en cours.

L'article L. 1615-2 du CGCT fixe, quant à lui, la condition de propriété des équipements concernés par la personne les réalisant. Ainsi, pour être éligible au FCTVA, une dépense doit avoir été réalisée directement par la collectivité ou pour son compte, dans le but d'enrichir son patrimoine à titre définitif. Les dépenses réelles d'investissement sont principalement enregistrées aux comptes 21 ou 23.

En outre, en vertu des dispositions des articles L. 1615-2 à L. 1615-13 du CGCT, les dépenses réelles d'investissement sont éligibles au FCTVA, sous réserve de remplir les autres conditions suivantes :

- elles doivent être réalisées par un bénéficiaire du fonds (cf. § 1.2.1) ;
- le bénéficiaire doit être compétent pour agir dans le domaine concerné (cf. § 1.2.3) ;
- la dépense doit être grevée de TVA (cf. § 1.2.4) ;
- elle ne doit pas avoir été exposée pour les besoins d'une activité imposée même partiellement à la TVA (cf. § 1.2.5) ;
- enfin, l'équipement ne doit pas être cédé à un tiers non bénéficiaire du fonds ou être confié, dès sa réalisation ou son acquisition, à un tel tiers, sauf dans les cas de dérogations prévus par la loi (cf. § 1.2.6).

Dès lors, dans le cas d'une immobilisation communale ayant fait l'objet d'une mise à disposition au profit d'un EPCI dans le cadre d'un transfert de compétence conformément aux dispositions des articles L. 1321-1 et suivants du CGCT, l'attribution du FCTVA revient à la commune ayant, antérieurement à ce transfert, réalisé la dépense sous réserve, bien entendu, que toutes les conditions précitées soient remplies. La circonstance qu'au moment du versement du FCTVA, l'équipement concerné ait fait l'objet d'une mise à disposition à l'EPCI, tiers bénéficiaire du fonds, n'emporte aucune incidence sur cette analyse.

Bien entendu, à compter de la date du transfert de compétence et en application de l'article L. 1615-2 du CGCT, l'EPCI bénéficie du FCTVA, en lieu et place de la commune, au titre des dépenses d'investissement qu'il sera, le cas échéant, amené à effectuer sur les immobilisations mises à sa disposition. Pour que l'EPCI bénéficie des attributions de FCTVA au titre de ces dépenses, il est indispensable que la mise à disposition, juridiquement automatique, soit constatée comptablement. En effet, le FCTVA est attribué sur la base des dépenses éligibles comptabilisées aux comptes 217 "Immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition" et 2317, sous réserve de remplir les autres conditions précitées<sup>55</sup>.

---

<sup>55</sup>cf. instruction n° 98-090-M0 du 29 juillet 1998 relative aux schémas budgétaires et comptables du FCTVA dans le cadre de l'intercommunalité, diffusant la circulaire interministérielle n° NOR/INT/B/98/00119/C du 5 juin 1998

## SOURCE DOCUMENTAIRE

BOFIP : Différents BOI cités en note de bas de page ;  
Code de l'éducation : articles L. 211-7, L. 213-2 et L. 214-6 ;  
Code général des collectivités territoriales : articles L. 1311-2, L. 1311-3, L. 1414-12, L. 1511-8, L. 1615-1 à L. 1615-13 et R. 1615-1 à R. 1615-7 ;  
Code de l'urbanisme : article L. 121-7 ;  
Circulaire interministérielle NOR INT/B/94/00257/C du 23 septembre 1994, texte de base en matière de FCTVA ;  
Circulaire interministérielle NOR INT/B/98/00119/C du 5 juin 1998 relative aux dépenses réalisées par les EPCI dans le cadre de leurs compétences, aux opérations sous mandat et aux schémas comptables (cf. notamment, annexe 3, commentaires du compte 238 et du compte 4814) ;  
Circulaire NOR INT/B/98/00200/C du 9 septembre 1998 relative aux dépenses des SDIS ;  
Circulaire interministérielle NOR INT/B/99/00135/C du 10 juin 1999 relative notamment aux travaux de lutte contre les avalanches, glissements de terrains, inondations, défense contre la mer et aux dépenses d'investissement exposées sur des biens de section au titre d'opérations de réhabilitation du patrimoine ;  
Circulaire interministérielle NOR INT/B/02/00146/C du 10 juin 2002 relative notamment à l'annulation d'un marché public, aux travaux de prévention des incendies de forêt, aux travaux exposés sur les immobilisations à l'usage d'alpage ;  
Circulaire interministérielle NOR LBL/B/03/10044/C du 6 mai 2003 relative à la maîtrise d'ouvrage de bâtiments destinés à être mis à disposition de la police nationale, de la gendarmerie et de la justice ;  
Circulaire interministérielle NOR LBL/BL04/10062/C du 28 juillet 2004 relative notamment aux dépenses portant sur des documents d'urbanisme, aux travaux de voirie réalisés sur le domaine public routier de l'Etat ou d'une collectivité territoriale et aux dépenses d'infrastructures passives de téléphonie mobile ;  
Circulaire interministérielle NOR MCT/B/05/10010/C du 22 juillet 2005 relative aux modalités d'attribution du FCTVA en matière de voirie, de frais d'études, d'investissements réalisés sur des biens du conservatoire de l'espace et des rivages lacustres, à la téléphonie mobile et aux investissements destinés à l'installation de professionnels de santé et/ou de l'action sanitaire et sociale ;  
Circulaire interministérielle NOR MCT/B/06/00054/C du 22 juin 2006 relative aux nouvelles dispositions concernant les biens confiés à des tiers non bénéficiaires du FCTVA ;  
Circulaire interministérielle NOR INT/B/07/00040/C du 16 mars 2007 relative aux travaux de lutte contre les incendies, aux fonds de concours versés en matière de voirie, aux dépenses liées à la téléphonie mobile, aux dépenses exposées sur des monuments historiques ainsi qu'au titre de biens confiés à des tiers ;  
Circulaire interministérielle NOR INT/B/09/00029/C du 11 février 2009 relative aux modalités de versement anticipé des attributions du FCTVA pour les dépenses éligibles effectuées à compter de 2008 ;  
Circulaire interministérielle NOR IOC/B/10/02778/C du 5 mars 2010 relative au FCTVA dans le cadre du plan de relance pour l'économie ;

Circulaire interministérielle NOR COT/B/11/04320/C du 17 mars 2011 relative à la pérennisation des signataires ayant bénéficié de la reconduction du mécanisme de versement anticipé du FCTVA en 2010 ;

Circulaire interministérielle NOR INTB 1310845C du 21 juin 2013 concernant les délais de retrait d'une décision d'attribution du fonds, l'éligibilité des subventions d'équipement en matière de voirie routière, les conséquences de la mise en œuvre des schémas départementaux de coopération intercommunale et, enfin, les modalités de suivi infra-annuel de la consommation du fonds ;

Circulaire interministérielle NOR INTB 1513274N du 5 juin 2015 relative aux modalités de mise en œuvre du dispositif de préfinancement à taux zéro des attributions au titre du FCTVA par la Caisse des dépôts et consignations.

# ANNEXE 1

## Taux de TVA applicables en France

Cette annexe n'expose pas le détail de la réglementation fiscale applicable en matière de taux de TVA, mais contient des liens hypertextes vers, d'une part, l'article du CGI<sup>56</sup> applicable, et, d'autre part, la documentation [BOFIP](#).

### 1. Les différents taux applicables

Les taux de TVA sont structurés en trois catégories : le taux normal, les taux réduits et des taux particuliers. Ces taux sont les suivants :

	France continentale	Corse	DOM (1)
Taux normal	20 %	20 %	8,5 %
Taux réduits	5,5 % 10 %	5,5 % 10 %	2,1 %
Taux particuliers	2,1 %	13 % 10 % 2,1 % 0,9 %	1,75 % 1,05 %

(1) Guadeloupe, Martinique et Réunion (la TVA n'est provisoirement pas applicable en Guyane et à Mayotte).

Le taux normal s'applique à l'ensemble des opérations qui ne sont expressément soumises ni à un taux réduit, ni à un taux particulier. Les taux réduits et les taux particuliers s'appliquent à certaines opérations expressément et limitativement énumérées par la loi.

Dès lors, pour déterminer le taux de TVA applicable à une opération imposable, il convient de rechercher d'abord si elle entre dans le champ d'application d'un taux particulier ou d'un taux réduit ; dans la négative, l'opération relève du taux normal.

<sup>56</sup> Les abréviations utilisées dans la présente fiche sont explicitées au [§ 6](#).

## 2. Taux normal de 20 %

Le champ d'application du taux normal n'est pas précisément défini par la loi ([article 278 du CGI](#)) : taux de droit commun, il s'applique aux opérations qui ne sont pas expressément soumises à un taux réduit ou à un taux particulier.

## 3. Les taux réduits

L'article 13 de la loi n° 2011-1977 de finances rectificative du 28 décembre 2011 introduit un taux réduit de 7 % à compter du 1er janvier 2013.

L'article 68 de la loi 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, tel que modifié par l'article 6 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 relève, à compter du 1er janvier 2014, le taux réduit de 7 % à 10 %.

Les opérations soumises à ce nouveau taux réduit sont celles qui relevaient du taux de 5,5 % avant le 1er janvier 2012, à l'exception de certains biens et services limitativement énumérés par l'[article 278-0 bis](#) du CGI qui demeurent soumis au taux réduit de 5,5 % (cf. [§ 3.1.](#)).

Les règles applicables, concernant l'exigibilité de la TVA lors de l'augmentation du taux réduit de TVA à 7 %, sont détaillées dans le [BOI-TVA-LIQ-30-30](#).

Les dispositions afférentes à l'augmentation du taux de 7 % à 10 % font l'objet de commentaires détaillés au [BOI-TVA-LIQ-50](#).

### 3.1 Taux réduit de 5,5 %

Le taux réduit de 5,5 % s'applique à un ensemble d'opérations limitativement énumérées par la loi : opérations portant sur certains produits d'une part ([§ 3.1.1](#)), certaines prestations de services d'autre part ([§ 3.1.2](#)). Par ailleurs, continuent de bénéficier du taux réduit de 5,5 % certaines opérations portant sur les immeubles ([§ 3.1.3](#)).



### 3.1.1 Produits bénéficiant du taux réduit de 5,5 %

Les produits relevant du taux réduit de 5,5 % sont présentés dans le tableau qui suit.

Produits (5,5 %)	Observations	art. du CGI	BOFIP
Eau et boissons non alcooliques	<p>– eau "du robinet", quelle que soit sa destination (alimentation ou autres usages) S'agissant de l'eau fournie par les réseaux publics de distribution d'eau potable, le taux de 5,5 % s'applique notamment à la part du prix relative à l'abonnement, aux redevances pour pollution de l'eau d'origine domestique, aux redevances "prélèvement" ou "préservation des ressources en eau" perçues au profit de l'agence de l'eau. Le taux de 10 % s'applique à certaines opérations relatives à la fourniture et à l'évacuation de l'eau (cf. <a href="#">§ 3.2.2</a>)</p> <p>– eau minérale, eau de source, jus de fruits, sodas...vendus dans des contenants permettant leur conservation (les ventes à emporter ou à livrer en vue d'une consommation immédiate relèvent du taux réduit de 10 %, cf. <a href="#">§ 3.2.1.</a>)</p>	278-0 bis A 1°	<p><a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-10-10</a> §40 et svts</p> <p><a href="#">BOI-ANNX-000428</a></p>
Produits destinés à l'alimentation humaine	<p>Sauf :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– produits de confiserie</li> <li>– certains chocolats et produits composés de chocolat</li> <li>– margarines et graisses végétales</li> <li>– caviar</li> </ul> <p>(Les ventes à emporter ou à livrer en vue d'une consommation immédiate relèvent du taux de 10 %, cf. <a href="#">§ 3.2.1.</a>)</p>		<p><a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-10-10</a> § 130 et svts</p> <p><a href="#">BOI-ANNX-000428</a></p>
Appareillages et équipements spéciaux pour handicapés, appareillages pour personnes diabétiques, stomisées ou incontinentes		278-0 bis A 2°	BOI-TVA-LIQ-30-10-50

Préservatifs masculins et féminins			<a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-10-60 §.60</a>
Fourniture de chaleur produite au moins à 50 % à partir de la biomasse, de la géothermie, des déchets et d'énergie de récupération		<a href="#">278-0 bis B</a>	<a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-20</a>
Livres	<p>Définition fiscale du livre = ensemble imprimé, illustré ou non, publié sous un titre, ayant pour objet la reproduction d'une œuvre de l'esprit d'un ou de plusieurs auteurs, en vue de l'enseignement, de la diffusion de la pensée et de la culture</p> <p>Le taux réduit s'applique aux ventes de livres sur tout type de support physique (cédérom, clé USB, ...) et aux livres numériques.</p> <p>Le taux réduit de 10 % s'applique aux opérations de cession de droits portant sur les livres (<a href="#">CGI, art. 279, g</a>).</p> <p>Exclusion du taux réduit pour certains livres : cf. § 3.2.4 Livres</p>	<a href="#">278-0 bis A 3°</a>	<a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-10-40</a>
Importations et acquisitions intracommunautaire d'œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité, livraisons d'œuvres effectuées par leur auteur ou ses ayants droit		<a href="#">278-0 bis I</a>	<a href="#">BOI-TVA-SECT-90-40</a>

### 3.1.2 Prestations de services bénéficiant du taux réduit de 5,5 %

Le taux réduit de 5,5 % est applicable aux prestations de services (et opérations assimilées) suivantes :

Prestations de services (5,5 %)	Observations	art. du CGI	BOFIP
Fourniture de repas par un prestataire extérieur dans les établissements publics ou privés d'enseignement du premier et second degrés		<a href="#">278-0 bis E</a>	<a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-10-20</a> §,290 et svts
Fourniture de logement et de nourriture dans les maisons de retraite et les établissements accueillant des personnes handicapées Prestations exclusivement liées à l'état de dépendance des personnes âgées et aux besoins d'aide des personnes handicapées, hébergées dans ces établissements, et qui sont dans l'incapacité d'accomplir les gestes essentiels de la vie quotidienne	Certaines prestations de services à la personne relèvent du taux de 10 % (cf. <a href="#">§ 3.2.2</a> )	<a href="#">278-0 bis C</a>	<a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-10-10</a> §. 90 et svts

<p>Prestations exclusivement liées aux gestes essentiels de la vie quotidienne des personnes handicapées et des personnes âgées dépendantes fournies par les entreprises, associations et organismes déclarés en application de l'<a href="#">art. L. 7232-1-1 du code du travail</a></p>	<p>Certaines prestations de services à la personne relèvent du taux de 10 % (cf. <a href="#">§ 3.2.2</a>)</p>	<p><a href="#">278-0 bis D</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-80</a> §.180</p>
<p>Abonnements relatifs aux livraisons d'électricité d'une puissance maximale n'excédant pas 36 kVA, d'énergie calorifique et de gaz naturel combustible, distribués par réseaux</p>	<p>Le taux réduit s'applique également à la part des taxes locales sur l'électricité afférente à l'abonnement, ainsi qu'aux abonnements relatifs aux gaz de pétrole liquéfiés distribués par réseaux</p>	<p><a href="#">278-0 bis B</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-20</a></p>
<p>Spectacles : théâtres, théâtres de chansonniers, cirques, concerts, spectacles de variétés</p>	<p>Exclusion de l'application du taux réduit pour certains spectacles : cf. <a href="#">§ 3.2.4</a></p>	<p><a href="#">278-0 bis F</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-40</a></p>
<p>Droits d'entrée dans les salles de spectacles cinématographiques et cessions de droits patrimoniaux portant sur des œuvres cinématographiques</p>	<p>Les recettes accessoires (ventes de programmes, de confiserie, etc.) relèvent du taux qui leur est propre Exclusion du taux réduit pour certains spectacles : cf. <a href="#">§ 3.2.4</a></p>	<p><a href="#">278-0-bis G et H</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-40</a> §. 130 et svts</p>
<p>Droits d'entrée Perçus par les organisateurs de réunions sportives</p>		<p>278-0 bis J</p>	<p><a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-40</a></p>

### 3.1.3 Opérations portant sur les immeubles et bénéficiant du taux réduit de 5,5 %

Opérations immobilières (5,5 %)	Observations	art. du CGI	BOFIP
Livraisons de terrains à bâtir destinés au logement social	Terrains cédés ou apportés à un organisme d'HLM ou à une personne bénéficiaire, au moment de la vente ou de l'apport, d'un prêt visé à l'art. <a href="#">R. 331-1 du CCH</a> pour la construction de logements visés aux 3° et 5° de l'art. <a href="#">L. 351-2 du CCH</a>	<a href="#">278 sexies, I-1</a>	<a href="#">BOI-TVA-IMM-20-10-10</a>
Livraisons de logements locatifs sociaux et logements-foyers neufs	Logements visés aux 3° et 5° de l'art. <a href="#">L. 351-2 du CCH</a> , mis en chantier depuis le 1er octobre 1996, dont la construction a fait l'objet d'une décision favorable d'agrément prise par le préfet, et pour lesquels l'acquéreur bénéficie d'un prêt visé à l'art. <a href="#">R. 331-1 du CCH</a> ou d'une subvention de l'ANRU et a conclu avec l'Etat une convention en application des 3° ou 5° de l'art. L. 351-2 du même code	<a href="#">278 sexies, I-2</a>	<a href="#">BOI-TVA-IMM-20-10-10</a>
Cessions de droits immobiliers démembrés de logements locatifs sociaux neufs	L'usufruitier doit bénéficier d'un prêt prévu à l'art. <a href="#">R. 331-1 du CCH</a> et avoir conclu avec l'Etat une convention visée aux 3° et 5° de l'art. <a href="#">L. 351-2 du CCH</a>	<a href="#">278 sexies, I-10</a>	<a href="#">BOI-TVA-IMM-20-10-10</a>
1er apport à un organisme d'HLM de logements locatifs sociaux ayant fait l'objet d'une LASM taxable au taux réduit, réalisé dans les 5 ans de leur achèvement	Condition : l'acte d'apport doit prévoir le transfert à l'organisme bénéficiaire, du prêt visé à l'art. <a href="#">R. 331-1 du CCH</a> et de la convention visée aux 3° et 5° de l'art. <a href="#">L. 351-2 du CCH</a>	<a href="#">278 sexies, I-3</a>	<a href="#">BOI-TVA-IMM-20-10-10</a>
Livraisons de logements destinés à être occupés par des titulaires de contrats de location-accession faisant l'objet d'une convention et agréés par le préfet après le 26 mars 2004		<a href="#">278 sexies, I-4</a>	<a href="#">BOI-TVA-IMM-20-10-10</a>

<p>Livraisons de logements aux structures d'hébergement temporaire ou d'urgence faisant l'objet d'une convention conclue avec le préfet et destinées aux personnes en difficulté</p>	<p>Les personnes en difficulté sont visées au II de l'art. <a href="#">L. 301-1 du CCH</a></p>	<p><a href="#">278 sexies, I-5</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-IMM-20-10-10</a></p>
<p>Livraisons de logements locatifs sociaux à l'association Foncière Logement lorsqu'elle a conclu avec l'Etat une convention visée au 4° de l'art. <a href="#">L. 351-2 du CCH</a></p>		<p><a href="#">278 sexies, I-6</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-IMM-20-10-10</a></p>
<p>Livraisons de logements locatifs à l'association Foncière Logement ou à des SCI dont elle détient la majorité des parts, destinés à des personnes dont les ressources n'excèdent pas un certain montant et situés dans les quartiers en rénovation urbaine</p>		<p><a href="#">278 sexies, I-7</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-IMM-20-10-10</a></p>
<p>Livraisons de logements à usage de résidence principale destinés à des personnes dont les ressources n'excèdent pas un certain montant et situés dans les quartiers en rénovation urbaine (convention ANRU) aux quartiers prioritaires de la politique de la ville</p>	<p>Les ressources de l'acquéreur ne doivent pas excéder les plafonds prévus à la 1ère phrase du 8e alinéa de l'<a href="#">art. L. 411-2 du CCH</a></p>	<p><a href="#">278 sexies, I-11</a> et 11 bis</p>	<p><a href="#">BOI-TVA-IMM-20-10-10</a></p>

<p>Livraisons de locaux aux établissements accueillant des personnes handicapées ou des personnes âgées, mentionnés aux 6° et 7° du I de l'art. <a href="#">L. 312-1 du CASF</a>, agissant sans but lucratif et dont la gestion est désintéressée, de même pour la seule partie des locaux dédiés à l'hébergement s'agissant des établissements mentionnés au 2° du I du même article, lorsqu'ils hébergent à titre temporaire ou permanent des personnes handicapées</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Locaux visés aux 6° et 7° du I de l'art. L. 312-1 du CASF : S'ils accueillent des personnes âgées, les établissements doivent remplir les critères d'éligibilité au prêt prévu à l'art. <a href="#">R. 331-1 du CCH</a></li> <li>- Locaux visés au 2° du même art. : établissements qui assurent, à titre principal, une éducation adaptée et un accompagnement social ou médico-social aux mineurs ou jeunes adultes handicapés (IME, ITEP, IEM, etc. cf. <a href="#">BOI-TVA-IMM-20-10-30</a>)</li> </ul> <p>Les locaux doivent faire l'objet d'une convention conclue avec le préfet</p>	<p><a href="#">278 sexies, I-8</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-IMM-20-10-30</a></p>
<p>Apports des immeubles sociaux neufs aux sociétés civiles immobilières d'accession progressive à la propriété</p>	<p>Apports effectués dans les conditions prévues aux art. <a href="#">L. 443-6-2 et suivants du CCH</a></p>	<p><a href="#">278 sexies, I-12</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-IMM-20-10-10</a></p>
<p>LASM d'immeubles dont l'acquisition aurait bénéficié du taux réduit en application de l'art. <a href="#">278 sexies I</a> du CGI</p>	<p>Immeubles détaillés ci-dessus</p>	<p><a href="#">278 sexies II</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-IMM-20-10-10</a></p>
<p>LASM de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien, portant sur les locaux mentionnés à l'art. <a href="#">278 sexies – I 2 à 8</a> du CGI</p>	<p>Locaux mentionnés à l'art. 278 sexies I-2 à 8 du CGI mentionnés ci-dessus Entretien des espaces verts et travaux de nettoyage exclus Disposition non applicable si les travaux bénéficient du taux réduit prévu par l'art. <a href="#">279-0 bis du CGI</a> pour les locaux à usage d'habitation de plus de deux ans (cf. <a href="#">§ 3.2.2</a>)</p>	<p><a href="#">278 sexies III</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-IMM-20-10-20</a></p>
<p>Travaux d'amélioration de la qualité énergétique des logements de plus de 2 ans</p>	<p>Pose, installation, entretien des matériaux éligibles au crédit d'impôt développement durable et travaux induits</p>	<p><a href="#">278-0 bis A</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-95</a></p>

## **3.2 Taux réduit de 10 %**

Le taux réduit de 10 % est applicable aux biens et prestations de services qui relevaient du taux de 7 % à l'exception de certains biens et services limitativement énumérés aux articles 278-0 bis et 278-0 bis A du CGI.

Il s'applique à un ensemble d'opérations limitativement énumérées par la loi : opérations portant sur certains produits d'une part ([§ 3.2.1](#)), certaines prestations de services d'autre part ([§ 3.2.2](#)) ; toutefois, plusieurs d'entre elles sont exclues du champ d'application du taux réduit par une disposition expresse ([§ 3.2.4](#)). Par ailleurs, bénéficient du taux réduit certaines opérations portant sur les immeubles ([§ 3.2.3](#)).

### **3.2.1 Produits bénéficiant du taux réduit de 10 %**

Sauf indication contraire (œuvres d'art, objets de collection et d'antiquité), il est applicable aux opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur ces produits.

<b>Produits (10 %)</b>	<b>Observations</b>	<b>art. du CGI</b>	<b>BOFIP</b>
Eau et boissons non alcooliques	eau minérale, eau de source, jus de fruits, sodas... vendus dans des contenants ne permettant pas leur conservation  à l'exclusion des boissons alcooliques qui relèvent du taux normal.	<a href="#">279n</a>	<a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-10-10</a> §430
Ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate		<a href="#">279 n</a>	<a href="#">BOI-ANNX-000428</a>
Ventes à consommer sur place		<a href="#">279 m</a>	<a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-10-20</a>
Produits destinés à l'alimentation animale	Aliments utilisés pour la nourriture du bétail, des animaux de basse-cour, des poissons d'élevage destinés à la consommation humaine et des abeilles, et produits entrant dans la composition de ces aliments	<a href="#">278 bis. 4°</a>	<a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-10-30</a>



<p>Produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation et qui sont normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ou dans la production agricole</p>		<p><a href="#">278 bis, 3°</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-10-20</a></p>
<p>Produits à usage agricole</p>		<p><a href="#">278 bis, 5°</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-10-30</a></p>
<p>Bois de chauffage</p>	<p>Y compris produits de la sylviculture agglomérés et déchets de bois destinés au chauffage</p>	<p><a href="#">278 bis, 3° bis</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-10-20 §90 et svts</a></p>
<p>Médicaments destinés à la médecine humaine, non pris en charge par la sécurité sociale ni agréés à l'usage des collectivités publiques et divers services publics</p>	<p>Les médicaments pris en charge ou agréés relèvent du taux particulier de 2,1 % (cf. <a href="#">§ 4</a>) Le taux réduit s'applique également aux préservatifs masculins en caoutchouc et aux seringues pour insuline ou hormone de croissance</p>	<p><a href="#">278 quater</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-10-60</a></p>
<p>Œuvres d'art</p>	<p>à livraisons d'œuvres effectuées à titre occasionnel par les personnes qui les ont utilisées pour les besoins de leurs exploitations et chez qui elles ont ouvert droit à déduction</p>	<p><a href="#">278 septies</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-SECT-90-40</a></p>

### 3.2.2 Prestations de services bénéficiant du taux réduit de 10 %

Le taux réduit de 10 % est applicable aux prestations de services (et opérations assimilées) suivantes :

Prestations de services (10 %)	Observations	art. du CGI	BOFIP
Transports de voyageurs	Quel que soit le moyen utilisé Le taux réduit s'applique également aux : à suppléments de prix réclamé pour les bagages des voyageurs ou des prestations rattachées au transport (couchettes, droits de consignes, etc.) à transports de petits véhicules (bicyclettes, etc.), accessoires de transport de voyageurs à commissions versées aux entreprises de transport de personnes à rémunérations des prestataires de services gérant les réseaux de transport public de voyageurs à régies communales et départementales exploitant des remontées mécaniques	<a href="#">279, b quater</a>	<a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-60</a>
Prestations relatives à la fourniture et à l'évacuation de l'eau effectuées dans le cadre de la gestion du service public municipal de l'eau ou de l'assainissement (collectif ou non collectif)	– Certaines opérations sont soumises au taux de 5,5 % (cf. <a href="#">§ 3.1.1</a> ) Le taux de 10 % s'applique aux opérations relatives à la fourniture et à l'évacuation de l'eau ainsi qu'aux prestations d'assainissement : – contrôle sanitaire de l'eau : prélèvements, analyses physiques, bactériologiques..., – assainissement ou traitement de l'eau, – transport des eaux usées, – dératisation, désinfection, désinsectisation, des installations publiques du réseau municipal, – évacuation et transport des boues extraites des stations d'épuration, etc.	<a href="#">279, b</a>	<a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-30</a>

<p>Prestations de collecte, de tri et de traitement des déchets ménagers et assimilés</p>	<p>Prestations portant sur des matériaux ayant fait l'objet d'un contrat conclu entre une commune ou un EPCI et un organisme ou une entreprise agréé au titre de l'art. <a href="#">L. 541-2 du code de l'environnement</a></p>	<p><a href="#">279, h</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-70</a></p>
<p>Remboursements et rémunérations versées par les communes ou leurs groupements aux exploitants assurant les prestations de balayage des caniveaux et voies publiques</p>	<p>Prestations se rattachant au service public de voirie communale</p>	<p><a href="#">279, k</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-100 §.420 et svts</a></p>
<p>Remboursements et rémunérations versées par les départements, communes ou leurs groupements aux exploitants assurant les prestations de déneigement des voies publiques</p>	<p>Prestations se rattachant au service public de voirie communale ou départementale (extension à la voirie départementale issue de l'art. 31 de la loi de finances pour 2012)</p>	<p><a href="#">279, l</a></p>	
<p>Fourniture de logement et <math>\frac{3}{4}</math> du prix de pension ou de demi-pension dans les établissements d'hébergement Locations meublées dans les mêmes conditions</p>	<p>Les services annexes facturés en sus (petit-déjeuner, téléphone, etc.), les ventes (cartes postales, etc.) et les recettes accessoires (publicité, locations de salles, etc.) relèvent du taux qui leur est propre</p>		<p><a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-10-10</a></p>
<p>Fourniture de logement dans les terrains de camping classés</p>	<p>Il s'agit de la mise à disposition de caravanes, tentes, mobile homes ou habitations légères de loisir spécialement aménagés pour l'habitation Conditions : délivrance aux clients d'une note indiquant les dates du séjour et le montant de la somme due, accueil assuré par l'exploitant, 1,5 % du chiffre d'affaires HT de l'exploitant consacré à des dépenses de publicité</p>	<p><a href="#">279, a</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-10-30</a></p>
<p>Locations d'emplacements sur les terrains de campings classés</p>	<p>Condition : délivrance aux clients d'une note indiquant les dates du séjour et le montant de la somme due</p>	<p><a href="#">279, a ter</a></p>	

Location d'aires d'accueil ou de terrains de passage des gens du voyage		<a href="#">279, a</a>	
Fourniture de repas dans les cantines d'entreprises et administratives	Le taux réduit s'applique, sous conditions, aux recettes perçues par le gestionnaire de la cantine et, le cas échéant, à celles du prestataire extérieur	<a href="#">279, a</a>	<a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-10-20 §140 et svts</a>
Fourniture de repas par un prestataire extérieur dans les établissements de santé ou à vocation sociale notamment	Établissements non soumis à TVA ou qui y sont partiellement soumis Application du taux réduit sous certaines conditions	<a href="#">bis</a>	<a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-10-20 § 410 et svts</a>
Travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans	Bénéfice du taux réduit subordonné à certaines conditions Application possible aux maisons de retraite et assimilées, établissements psychiatriques, foyers d'hébergement sociaux	<a href="#">279-0 bis</a>	<a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-90</a>
Travaux sylvicoles et d'exploitation forestière réalisés au profit d'exploitants agricoles, y compris les travaux d'entretien des sentiers forestiers	Les travaux doivent être réalisés au profit de personnes relevant du régime de la TVA agricole, pour les besoins de leur activité agricole	<a href="#">279, b septies</a>	<a href="#">BOI-TVA-SECT-80-30-10 §. 110 et svts</a>
Travaux de prévention des incendies de forêt menés par des ASA ayant pour objet la réalisation de ces travaux			
Prestations de services d'aide à la personne fournies par les entreprises, associations et organismes déclarés en application de l' <a href="#">art. L. 7232-1-1 du code du travail</a>	Tâches à caractère familial ou ménager, livraisons à domicile (courses, linge...), garde-malade, assistance administrative, etc.  Certaines prestations de services à la personne relèvent du taux de 5,5 % (cf. <a href="#">§ 3.1.2.</a> )	<a href="#">279, i</a>	<a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-80</a>
Prestations de soins dispensées par les établissements thermaux	Établissements thermaux autorisés dans les conditions fixées à l' <a href="#">art. L. 162-21 du CSS</a>  Les établissements de thalasso-thérapie relèvent du taux normal	<a href="#">279, a quinquies</a>	<a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-100 §.130 et svts</a>

Droits d'entrée pour la visite des parcs zoologiques et botaniques, des musées, monuments, grottes, sites et expositions culturelles	Les recettes des activités annexes (ventes d'articles, restauration, etc.) relèvent du taux qui leur est propre	<a href="#">279, b ter</a>	
Droits d'entrée pour la visite des parcs à décors animés illustrant un thème culturel et pour la pratique des activités directement liées à ce thème	Les autres parcs aménagés relèvent du taux normal (bases de loisirs et plein air, centres sportifs, parcs aquatiques,...)	<a href="#">279, b nonies</a>	<a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-50</a>
Foires, salons, jeux et manèges forains	À l'exception des appareils automatiques autres que ceux qui sont assimilés à des loteries foraines	<a href="#">279 b bis</a>	
Abonnements souscrits pour recevoir les services de télévision	Hors abonnement fourni dans le cadre d'une offre composite	<a href="#">279, b octies</a>	<a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-100 §.40 et svts</a>
Rémunérations versées par les collectivités territoriales et leurs groupements pour la mise en œuvre d'un contrat d'objectifs et de moyens correspondant à l'édition d'un service de télévision locale		<a href="#">279, j</a>	
Travaux de composition et d'impression des écrits périodiques	Écrits périodiques = toutes publications éditées à des intervalles plus ou moins éloignés, même irréguliers, dont la succession des numéros est présentée par l'éditeur comme indéfinie dans le temps, quels que soient la durée probable, la régularité et le délai de parution entre les numéros Exclusion du taux réduit pour certaines publications : cf. <a href="#">§ 3.2.4</a>	<a href="#">298 octies</a>	<a href="#">BOI-TVA-SECT-40-20-20</a>
Fournitures d'éléments d'information par les agences de presse			

Cessions de droits patrimoniaux reconnus par la loi aux auteurs des œuvres de l'esprit et aux artistes-interprètes  Cessions de tous droits portant sur les œuvres cinématographiques et sur les livres	Exclusion du taux réduit pour les cessions de droits portant sur des œuvres d'architecture et des logiciels  Exclusion du taux réduit pour certains livres et certaines œuvres : cf. <a href="#">§ 3.2.4</a>	<a href="#">279. g</a>	<a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-100 §.100 et svts</a>
---	--	------------------------	---

### 3.2.3 Opérations portant sur les immeubles et bénéficiant du taux réduit de 10 %

Il s'agit de certaines opérations taxables à la TVA en application des [articles 257 I](#) et [278 sexies](#) du CGI : livraisons de terrains à bâtir, de certains immeubles bâtis, livraisons et apports en société de droits sociaux représentatifs de ces immeubles, livraisons à soi-même (LASM) de certains immeubles ou travaux portant sur ces immeubles. Les opérations visées à l'article 278 sexies du CGI demeurent soumises au taux réduit de 5,5 % si elles ont été engagées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2012 et à 7 % si elles ont été engagées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2014.

Les opérations engagées après le 1<sup>er</sup> janvier 2012 sont soumises au taux réduit de 7 % et celles engagées après le 1<sup>er</sup> janvier 2014 au taux de 10 %. (Pour la notion d'engagement, cf [BOI-TVA-LIQ-30-30](#) et [BOI-TVA-LIQ-50](#) ; l'article 2 de la loi de finances rectificative n° [2012-958](#) a apporté des modifications concernant les LASM de travaux immobiliers).

Travaux (autres que de construction ou de reconstruction) portant sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans.	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Le taux réduit s'applique aux travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien ainsi qu'à la fourniture de certains équipements, à l'exclusion de la part correspondant à la fourniture de certains gros équipements, des travaux de nettoyage ainsi que des travaux d'aménagement et d'entretien des espaces verts.</li> <li>– Aménagement de grenier ou de combles.</li> <li>– Travaux extérieurs et assimilés</li> <li>– Travaux d'urgence.</li> </ul>	<a href="#">279- O bis</a>	<a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-90-30</a>  <a href="#">BOI-ANXX-000208</a>  <a href="#">BOI-ANXX-000209</a>  <a href="#">BOI-ANXX-000210</a>  <a href="#">BOI-ANXX-000211</a>
Livraisons à soi-même de travaux	Sauf entretien des espaces verts et travaux de nettoyage	<a href="#">278 sexies A</a>	<a href="#">BOI-TVA-IMM-20-10-20</a>

<p>Travaux (autres que de construction ou de reconstruction) portant sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Le taux réduit s'applique aux travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien ainsi qu'à la fourniture de certains équipements, à l'exclusion de la part correspondant à la fourniture de certains gros équipements, des travaux de nettoyage ainsi que des travaux d'aménagement et d'entretien des espaces verts.</li> <li>– Aménagement de grenier ou de combles.</li> <li>– Travaux extérieurs et assimilés</li> <li>– Travaux d'urgence.</li> </ul>	<p><a href="#">279- O bis</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-90-30</a></p> <p><a href="#">BOI-ANNX-000208</a></p> <p><a href="#">BOI-ANNX-000209</a></p> <p><a href="#">BOI-ANNX-000210</a></p> <p><a href="#">BOI-ANNX-000211</a></p>
<p>d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien dans les logements sociaux à usage locatif achevés depuis plus de deux ans,</p>			
<p>Logements locatifs neufs dans le secteur intermédiaire</p>	<p>Livraison à des investisseurs institutionnels et à des organismes de logement social, réalisées dans le cadre d'opérations mixtes de construction comprenant la réalisation d'au moins 25 % de logements sociaux. Obligation de location à usage de résidence principale, sous conditions de plafonds de loyers et de ressources des locataires pendant 20 ans</p>	<p><a href="#">279-0 bis A</a></p>	

### 3.2.4 Opérations expressément exclues du champ d'application du taux réduit de 10 %

Les exclusions visées à l'[article 279 bis du CGI](#) concernent les opérations portant, notamment, sur des publications non destinées à la jeunesse, sur des droits portant sur des films ou œuvres, diffusées sur support vidéographique, pornographiques ou d'incitation à la violence ainsi que sur des droits portant sur des représentations théâtrales à caractère pornographique.

## 4. Taux particulier de 2,1 %

Le taux de 2,1 % est applicable aux opérations suivantes :

Opérations (2,1 %)	Observations	art. du CGI	BOFIP
Ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie faites à des personnes non assujetties à la TVA		<a href="#">281 sexies</a>	
Ventes, commissions et courtages portant sur les publications de presse	Les publications de presse sont des publications périodiques qui répondent à un certain nombre de conditions	<a href="#">298 septies</a>	
Achats, importations, acquisitions intracommunautaires, ventes, livraisons, commissions, courtages ou façons portant sur les médicaments destinés à la médecine humaine, pris en charge par la sécurité sociale ou agréés à l'usage des collectivités publiques et divers services publics Importations, acquisitions intracommunautaires, livraisons portant sur les médicaments soumis à autorisation temporaire d'utilisation	Les médicaments ni pris en charge ni agréés relèvent du taux réduit de 10 % (cf. <a href="#">§ 3.2.1</a> ) Le taux de 2,1 % s'applique également aux produits sanguins d'origine humaine, autres que le sang total	<a href="#">281 octies</a>	



<p>Recettes réalisées aux entrées des 140 premières représentations théâtrales, spectacles poétiques, représentations d'œuvres musicales ou concerts, ou de spectacles de cirque</p>	<p>Représentations autres que le cirque : œuvres dramatiques, lyriques, musicales ou chorégraphiques nouvellement créées ou d'œuvres classiques faisant l'objet d'une nouvelle mise en scène ; exclusion des représentations théâtrales à caractère pornographique</p> <p>Cirque : spectacles comportant exclusivement des créations originales conçues et produites par l'entreprise et faisant appel aux services réguliers d'un groupe de musiciens</p>	<p><a href="#">281 quater</a></p>	
<p>Contribution à l'audiovisuel public</p>		<p><a href="#">281 nonies</a></p>	

## ANNEXE 2

# Taux applicables en Corse

### 1. Les différents taux applicables

Les taux de TVA sont structurés en trois catégories : le taux normal, les taux réduits et des taux particuliers. Ces taux sont les suivants :

	France continentale	Corse	DOM (1)
Taux normal	20 %	20 %	8,5 %
Taux réduit	5,5 % 10 %	5,5 % 10 %	2,1 %
Taux particuliers	2,1 %	13 % 10 % 2,1 % 0,9 %	1,75 % 1,05 %

(1) Guadeloupe, Martinique et Réunion (la TVA n'est provisoirement pas applicable en Guyane et à Mayotte). '

## 2. Articulation du taux normal avec les taux réduits et les taux particuliers

Le champ d'application du taux normal n'est pas précisément défini par la loi ([article 278 du CGI](#)).

Les taux réduits et les taux particuliers s'appliquent à certaines opérations expressément et limitativement énumérées par la loi. Le taux normal s'applique à l'ensemble des opérations qui ne sont expressément soumises ni à un taux réduit, ni à un taux particulier.

Dès lors, pour déterminer le taux de TVA applicable à une opération imposable, il convient de rechercher d'abord si elle entre dans le champ d'application d'un taux particulier ou d'un taux réduit ; dans la négative, l'opération relève du taux normal.

## 3. Taux réduits

### 3.1 Opérations bénéficiant du taux réduit de 5,5 %

Le taux réduit de 5,5 % s'applique aux mêmes opérations que sur le continent à l'exclusion de celles qui bénéficient du taux particulier de 2,1 % ([§.6](#)).

Il s'agit essentiellement des opérations portant sur les **médicaments non remboursables** (y compris les préservatifs) les **appareillages et équipements spéciaux pour handicapés**, les importations et acquisitions intracommunautaires d'œuvres **d'art, objets de collection ou d'antiquités** et des ventes et apports de **terrains à bâtir** destinés au logement social.

Il en est de même des ventes (et de certains apports) ainsi que des livraisons à soi-même de **logements sociaux** et de certains **travaux** de réhabilitation et d'entretien portant sur les logements, des **travaux portant sur des locaux d'habitation achevés depuis plus de deux ans** et des **ventes à consommer sur place** à l'exclusion de celles portant sur des boissons alcooliques.

### 3.2 Taux de 10 %

Le taux réduit de 10 % s'applique aux mêmes opérations qu'en France continentale à l'exclusion de celles bénéficiant d'un taux particulier listées ci-dessous ([§.5](#)).

## 4. Taux particulier de 13 %

Le taux de 13 % est applicable aux opérations suivantes :

Opérations (13 %)	Observations	art. du CGI	BOFIP
Ventes de produits pétroliers énumérés au tableau B de l' <a href="#">art. 265 du code des douanes</a> livrés en Corse	Principalement : pétrole brut, hydrocarbures naturels et produits issus de la distillation du pétrole (butane, propane, essences, fiouls, gazole, etc.)	<a href="#">297, I-1-6°-b</a>	<a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a>

## 5. Taux particulier de 10 %

Le taux particulier de 10 % ' est applicable aux opérations suivantes :

Opérations (10 %)	Observations	art. du CGI	BOFIP
Travaux immobiliers	<p>Il s'agit des travaux de construction de bâtiments et autres ouvrages immobiliers, des travaux d'équipement des immeubles ayant pour effet d'incorporer aux constructions, à titre définitif, les appareils ou matériels installés, des travaux de réfection et de réparation des immeubles et installations de caractère immobilier (cf. <a href="#">BOFIP BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-30</a>)</p> <p>Certains travaux portant sur les locaux à usage d'habitation de plus de deux ans bénéficient du taux réduit de 5,5 % (cf. <a href="#">§ 3.1</a>)</p> <p>Bénéfice du taux de 10 % étendu aux ventes de matériaux livrés aux entrepreneurs de travaux immobiliers et aux négociants en matériaux de construction, sous conditions</p>	<a href="#">297, I-1-5°-a</a>	<a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a>

Opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles visés à l'article 257-I du CGI	Exception : application du taux réduit de 5,5 % aux LASM d'opérations immobilières réalisées dans le secteur du logement social (cf. supra <a href="#">§ 3.1</a> )			
Ventes de matériels agricoles livrés en Corse	Liste fixée au 1 de l' <a href="#">article 50 duodecimes A de l'annexe IV au CGI</a> Condition : affectation permanente des matériels aux besoins de l'exploitation agricole	<a href="#">297, I-1-5°-b</a>		
Fourniture de logement en meublé ou en garni, autre que celle visée au a de l' <a href="#">art. 279 du CGI</a>	La fourniture de logement visée au a de l' <a href="#">art. 279 du CGI</a> relève du taux de 2,1 % (cf. <a href="#">§ 6.2</a> ) Relèvent du taux de 10 % le ¼ du prix de pension ou de demi-pension dans les établissements d'hébergement (en pratique, les hôtels) qui ne bénéficie pas du taux de 2,1 %, et les prestations d'hébergement par les établissements qui n'ont pas pour objet principal la fourniture de logement	<a href="#">297, I-1-5°-c</a>	<a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a>	
Ventes à consommer sur place autres que celles visées au a bis de l' <a href="#">art. 279 du CGI</a>	Sont visées les seules ventes à consommer sur place de boissons alcooliques. Les autres ventes à consommer sur place relèvent du taux de 10 % de droit commun (cf. <a href="#">§ 3.2</a> ). Les ventes à consommer sur place visées au a bis de l' <a href="#">art. 279 du CGI</a> sont celles effectuées dans les cantines d'entreprises, qui relèvent du taux particulier de 2,1 %	<a href="#">297, I-1-5°-d</a>		
Ventes d'électricité effectuées en basse tension	Livraisons d'électricité d'une puissance inférieure ou égale à 36 kVA	<a href="#">297, I-1-5°-e</a>		

## 6. Taux de 2,1 %

Le taux de 2,1 % est applicable aux opérations suivantes (opérations portant sur certains produits d'une part, [§ 6.1](#), et certaines prestations de services d'autre part, [§ 6.2](#)).

Il s'agit des opérations passibles en France continentale du taux réduit, à l'exception de celles visées aux articles 278 ter à septies, 279 f, g et m et 279-0 bis du CGI qui relèvent comme sur le continent du taux de 5,5 %

### 6.1 Produits bénéficiant du taux de 2,1 %

Ce taux est notamment applicable aux opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente portant sur ces produits.

Produits (2,1 %)	Observations	art. du CGI	BOFIP
Eau et boissons non alcooliques	– eau minérale, eau de source... – jus de fruits, sodas...vendus dans des contenants permettant leur conservation (les ventes à emporter ou à livrer en vue d'une consommation immédiate relèvent du taux de 10 %, <a href="#">cf. § 3.2</a> )		
Produits destinés à l'alimentation humaine	Sauf : – produits de confiserie – certains chocolats et produits composés de chocolat – margarines et graisses végétales – caviar les ventes à emporter ou à livrer en vue d'une consommation immédiate relèvent du taux de 10 % ( <a href="#">cf. § 3.2</a> )	<a href="#">297, I-1-2°</a> <a href="#">278-0 bis A 1°</a>	<a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a> <a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-10-10</a>
Produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture non transformés et qui sont notamment destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ou dans la production agricole		<a href="#">297, I-1-2°</a> <a href="#">278 bis, 3°</a>	<a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a> <a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-10-20</a>

Bois de chauffage	Y compris produits de la sylviculture agglomérés et déchets de bois destinés au chauffage	<a href="#">297, I-1-2°</a> <a href="#">278 bis, 3° bis</a>	
Produits destinés à l'alimentation animale	<p>– Aliments utilisés pour la nourriture du bétail, des animaux de basse-cour, des poissons d'élevage destinés à la consommation humaine et des abeilles</p> <p>– Produits entrant dans la composition de ces aliments et figurant à l'<a href="#">art. 31 de l'annexe IV</a> au CGI</p>	<a href="#">297, I-1-2°</a> <a href="#">278 bis, 4°</a>	<a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a>  <a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-10-30</a>
Produits à usage agricole		<a href="#">297, I-1-2°</a> <a href="#">278 bis, 5°</a>	
<p>Médicaments destinés à la médecine humaine, pris en charge par la sécurité sociale ou agréés à l'usage des collectivités publiques et divers services publics</p> <p>Importations, acquisitions intracommunautaires, livraisons portant sur les médicaments soumis à autorisation temporaire d'utilisation</p>	<p>Les médicaments ni pris en charge ni agréés relèvent du taux réduit de 5,5 % (cf. <a href="#">§ 3.1</a>)</p> <p>Le taux de 2,1 % s'appliquent également aux produits sanguins d'origine humaine, autres que le sang total</p>	<a href="#">281 octies</a>	<a href="#">BOI-TVA-LIQ-40-10</a>

<p>Livres</p>	<p>Définition fiscale du livre : ensemble imprimé, illustré ou non, publié sous un titre, ayant pour objet la reproduction d'une œuvre de l'esprit d'un ou de plusieurs auteurs, en vue de l'enseignement, de la diffusion de la pensée et de la culture</p> <p>Application du taux de 2,1 % aux :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– ventes de livres sur tout type de support physique, y compris ceux fournis par téléchargement (cédérom, clé USB,...), et aux livres numériques.</li> <li>– locations de livres (<a href="#">§ 6.2</a>)</li> </ul> <p>Exclusion du taux de 2,1 % pour certains livres : cf. <a href="#">§ 8</a></p>	<p><a href="#">297, I-1-2°</a></p> <p><a href="#">278-0 bis A 3°</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a></p> <p><a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-10-40</a></p>
<p>Ventes, commissions et courtages portant sur les publications de presse</p>	<p>Les publications de presse sont des publications périodiques qui répondent à un certain nombre de conditions</p>	<p><a href="#">298 septies</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a></p> <p><a href="#">BOI-TVA-SECT-40</a></p>
<p>Fourniture de chaleur produite au moins à 50 % à partir de la biomasse, de la géothermie, des déchets et d'énergie de récupération</p>		<p><a href="#">297, I-1-2°</a></p> <p><a href="#">278-0 bis B</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a></p> <p><a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-20</a></p>



## **6.2 Prestations de services bénéficiant du taux de 2,1 %**

Le taux de 2,1 % est applicable aux prestations de services suivantes :

<b>Prestations de services (2,1 %)</b>	<b>Observations</b>	<b>art. du CGI</b>	<b>BOFIP</b>
Transports de voyageurs	Quel que soit le moyen utilisé Le taux de 2,1 % s'applique également aux : – supplément de prix réclamé pour les bagages des voyageurs ou des prestations rattachées au transport (couchettes, droits de consignes, etc.) – transports de petits véhicules (bicyclettes, etc.), accessoires de transport de voyageurs – commissions versées aux entreprises de transport de personnes – rémunérations des prestataires de services gérant les réseaux de transport public de voyageurs – régies communales et départementales exploitant des remontées mécaniques	<a href="#">297, I-1-2°</a> <a href="#">279, b quater</a>	<a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a> <a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-60</a>
Prestations relatives à la fourniture et à l'évacuation de l'eau effectuées dans le cadre de la gestion du service public de l'eau ou de l'assainissement (collectif ou non collectif)	les prestations doivent : – être effectuées pour permettre aux communes d'assurer la gestion du service public de l'eau ; – porter sur l'eau ou les installations nécessaires au service public, à l'exclusion des travaux immobiliers.	<a href="#">297, I-1-2°</a> <a href="#">279, b</a>	<a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a> <a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-10-10</a>

<p>Fourniture de logement et de nourriture dans les maisons de retraite et les établissements accueillant des personnes handicapées</p> <p>Prestations exclusivement liées à l'état de dépendance des personnes âgées et aux besoins d'aide des personnes handicapées, hébergées dans ces établissements, et qui sont dans l'incapacité d'accomplir les gestes essentiels de la vie quotidienne</p>		<p><a href="#">297, I-1-2°</a>  <a href="#">278-0 bis C</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a>  <a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-10-10</a></p>
<p>Fourniture de logement et <math>\frac{3}{4}</math> du prix de pension ou de demi-pension dans les établissements d'hébergement</p> <p>Locations meublées dans les mêmes conditions</p>	<p>Les services annexes facturés en sus (petit-déjeuner, téléphone, etc.), les ventes (cartes postales, etc.) et les recettes accessoires (publicité, locations de salles, etc.) relèvent du taux qui leur est propre</p>	<p><a href="#">297, I-1-2°</a>  <a href="#">279, a</a></p>	
<p>Locations d'emplacements sur les terrains de campings classés</p>	<p>Condition : délivrance aux clients d'une note indiquant les dates du séjour et le montant de la somme due</p>	<p><a href="#">297, I-1-2°</a>  <a href="#">279, a ter</a></p>	
<p>Fourniture de logement dans les terrains de camping classés</p>	<p>Lorsque l'exploitant du terrain de camping délivre une note indiquant les dates du séjour et le montant de la somme due, assure l'accueil et consacre 1,5 % de son chiffre d'affaires total hors taxes à des dépenses de publicité, ou si l'hébergement est assuré par un tiers lorsque celui-ci consacre 1,5 % de son chiffre d'affaires total en France à la publicité</p>	<p><a href="#">297, I-1-2°</a>  <a href="#">279, a</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a>  <a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-10-30</a></p>
<p>Location d'aires d'accueil ou de terrains de passage des gens du voyage</p>			<p>non commenté</p>
<p>Fourniture de repas dans les cantines d'entreprises</p>	<p>Le taux particulier de 2,1 % s'applique, sous conditions, aux recettes perçues par le gestionnaire de la cantine et, le cas échéant, à celles du prestataire extérieur</p>	<p><a href="#">297, I-1-2°</a>  <a href="#">279, a bis</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a></p>

Fourniture de repas par un prestataire extérieur dans les établissements de santé ou à vocation sociale notamment	Application du taux réduit sous conditions		<a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-10-20</a>
Fourniture de repas par un prestataire extérieur dans les établissements publics ou privés d'enseignement du premier et second degrés		<a href="#">297, I-1-2°</a> <a href="#">278-0 bis E</a>	
Travaux sylvicoles et d'exploitation forestière réalisés au profit d'exploitants agricoles, y compris les travaux d'entretien des sentiers forestiers	Les travaux doivent être réalisés au profit de personnes relevant du régime de la TVA agricole, pour les besoins de leur activité agricole	<a href="#">297, I-1-2°</a>	<a href="#">BOI-TVA-SECT-80-30-10</a>
Travaux de prévention des incendies de forêt menés par des ASA ayant pour objet la réalisation de ces travaux		<a href="#">279, b septies</a>	non commenté
Prestations de soins dispensées par les établissements thermaux	Établissements thermaux autorisés dans les conditions fixées à l' <a href="#">art. L. 162-21 du CSS</a> Les établissements de thalasso thérapie relèvent du taux normal	<a href="#">297, I-1-2°</a> <a href="#">279, a quinquies</a>	<a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a> <a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-100</a>
Locations de livres	Exclusion du taux de 2,1 % pour certains livres : cf. <a href="#">§ 8</a>	<a href="#">297, I-1-2°</a> <a href="#">278-0 bis A 3°</a>	<a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a> <a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-10-40</a>
Spectacles : théâtres, théâtres de chansonniers, cirques, concerts, spectacles de variétés	Exclusion du taux de 2,1 % : - spectacles de variétés donnés dans des établissements où il est d'usage de consommer pendant les séances - certains spectacles : cf. <a href="#">§ 8</a> Les 140 premières représentations de certains spectacles peuvent bénéficier du taux de 0,9 % (cf. <a href="#">§ 7</a> ).	<a href="#">297, I-1-2°</a> <a href="#">281 quater</a> <a href="#">278-0 bis F</a>	<a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a> <a href="#">BOI-TVA-LIQ-40-20</a>

Prix du billet donnant exclusivement accès au concert dans les établissements où les consommations sont servies facultativement pendant le spectacle	L'exploitant doit être titulaire de la licence de la catégorie visée au 1° de l'art. <a href="#">D. 7122-1</a> du code du travail		
Foires, salons et expositions autorisés Jeux et manèges forains	Pour les jeux et manèges forains, exclusion du taux réduit pour certains appareils automatiques (juke-box, billards électriques, jeux vidéo, etc).	<a href="#">297, I-1-2°</a> <a href="#">279, b bis</a>	<a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a> <a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-50</a>
Droits d'entrée pour la visite des parcs zoologiques et botaniques, des musées, monuments, grottes, sites et expositions culturelles	Les recettes des activités annexes (ventes d'articles, restauration, etc.) relèvent du taux qui leur est propre	<a href="#">297, I-1-2°</a> <a href="#">279, b ter</a>	<a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-50</a>
Droits d'entrée pour la visite des parcs à décors animés illustrant un thème culturel et pour la pratique des activités directement liées à ce thème	Les autres parcs aménagés relèvent du taux normal (bases de loisirs et plein air, centres sportifs, parcs aquatiques...)	<a href="#">297, I-1-2°</a> <a href="#">279, b nonies</a>	
Abonnements relatifs aux livraisons d'électricité d'une puissance maximale n'excédant pas 36 kVA, d'énergie calorifique et de gaz naturel combustible, distribués par réseaux	Le taux de 2,1 % s'applique également à la part des taxes locales sur l'électricité afférente à l'abonnement, ainsi qu'aux abonnements relatifs aux gaz de pétrole liquéfiés distribués par réseaux	<a href="#">297, I-1-2°</a> <a href="#">278-0 bis B</a>	<a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a> <a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-20</a>
Abonnements souscrits pour recevoir les services de télévision	Taux réduit applicable sous certaines conditions	<a href="#">297, I-1-2°</a> <a href="#">279, b octies</a>	<a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a> <a href="#">BOI-TVA-LIQ-30-20-100</a>
Contribution à l'audiovisuel public		<a href="#">281 nonies</a>	<a href="#">BOI-TVA-LIQ-40-20</a>

<p>Travaux de composition et d'impression des écrits périodiques</p>	<p>Écrits périodiques = toutes publications éditées à des intervalles plus ou moins éloignés, même irréguliers, dont la succession des numéros est présentée par l'éditeur comme indéfinie dans le temps, quels que soient la durée probable, la régularité et le délai de parution entre les numéros</p> <p>Exclusion du taux de 2,1 % pour certaines publications : cf. <a href="#">§ 8</a></p>	<p><a href="#">298 octies</a></p>	<p><a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a> <a href="#">BOI-TVA-SECT-40-20-20</a></p>
<p>Fournitures d'éléments d'information par les agences de presse</p>			<p><a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a> <a href="#">BOI-TVA-SECT-40-10-20</a></p>

## 7. Taux particulier de 0,9 %

Le taux de 0,9 % est applicable aux opérations suivantes :

Opérations (0,9 %)	Observations	art. du CGI	BOFIP
Ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie faites à des personnes non assujetties à la TVA		<a href="#">297, I-1-1°</a> <a href="#">281 sexies</a>	<a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a> <a href="#">BOI-TVA-SECT-80-30-20-20</a>
Recettes réalisées aux entrées des 140 premières représentations théâtrales ou de spectacles de cirque	<p>Théâtre : œuvres dramatiques, lyriques, musicales ou chorégraphiques nouvellement créées ou d'œuvres classiques faisant l'objet d'une nouvelle mise en scène ; exclusion des représentations théâtrales à caractère pornographique</p> <p>Cirque : spectacles comportant exclusivement des créations originales conçues et produites par l'entreprise et faisant appel aux services réguliers d'un groupe de musiciens</p>	<a href="#">297, I-1-1°</a> <a href="#">281 quater</a>	<a href="#">BOI-TVA-GEO-10-10</a> <a href="#">BOI-TVA-LIQ-40-20</a>

## 8. Opérations expressément exclues du champ d'application des taux réduit (ou, le cas échéant, des taux particuliers)

Cette exclusion, visée à l'[article 279 bis du CGI](#), concerne les opérations portant, notamment, sur des publications non destinées à la jeunesse, sur des droits portant sur des films ou des œuvres diffusées sur support vidéographique, pornographiques ou d'incitation à la violence et des droits portant sur des représentations théâtrales à caractère pornographique.

Ces interdictions sont détaillées dans BOFIP (pour les livres : [BOI-TVA-LIQ-30-10-40](#) n° 310 ; pour les représentations théâtrales, les films et les établissements interdits aux mineurs : [BOI-TVA-LIQ-20-20](#) n° 360).

## 9. Précisions sur l'application des taux particuliers

Les taux particuliers s'appliquent aux biens livrés et aux prestations exécutées en Corse.

Pour ce qui concerne les produits qui en bénéficient, ils s'appliquent également aux importations, aux acquisitions intracommunautaires en Corse et aux expéditions de France continentale à destination de la Corse (2 du I de l'[article 297 du CGI](#)). Ces expéditions s'entendent :

- des ventes faites par des entreprises continentales à des acheteurs corses aux conditions de livraison "franco-domicile" ;
- des ventes "franco-quai port d'embarquement" ;
- des ventes "départ", lorsque le vendeur se charge, pour le compte de l'acheteur, du transport jusqu'à destination en Corse ;
- des ventes "départ" de produits et de matériels dont l'acheteur corse prend lui-même livraison sur le continent, à condition qu'il remette à son fournisseur une attestation certifiant que les produits et matériels sont destinés à être expédiés vers la Corse par ses soins.

# ANNEXE 3

## Taux applicables dans les DOM

### 1. Les différents taux applicables

Les taux de TVA sont structurés en trois catégories : le taux normal, les taux réduits et les taux particuliers. Ces taux sont les suivants :

	France continentale	Corse	<b>DOM (1)</b>
Taux normal	20 %	20 %	<b>8,5 %</b>
Taux réduits	5,5 % 10 %	5,5 % 10 %	<b>2,1 %</b>
Taux particuliers	2,1 %	13 % 10 % 2,1 % 0,9 %	<b>1,75 %</b> <b>1,05 %</b>

*(1) Guadeloupe, Martinique et Réunion*

*La TVA n'est provisoirement pas applicable en Guyane et à Mayotte*

Le taux normal s'applique à l'ensemble des opérations qui ne sont expressément soumises ni à un taux réduit, ni à un taux particulier. Le taux réduit et les taux particuliers s'appliquent à certaines opérations expressément et limitativement énumérées par la loi.

Il s'ensuit que, pour déterminer de quel taux de TVA relève une opération imposable, il convient de rechercher d'abord si elle entre dans le champ d'application d'un taux particulier ou d'un taux réduit ; dans la négative, l'opération relève du taux normal.



## 2. Taux normal de 8,5 %

Le taux normal de la TVA est fixé à 8,5 % dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion ([article 296, 1°-b du CGI](#)). Son champ d'application n'est pas précisément défini par la loi : taux de droit commun, il s'applique aux opérations qui ne sont pas expressément soumises à un taux réduit ou à un taux particulier.

Ce taux s'applique aux mêmes opérations qu'en métropole.

## 3. Taux réduit de 2,1 %

Le taux réduit de la TVA est fixé à 2,1 % dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion ([article 296, 1°-a du CGI](#)).

Ce taux s'applique aux mêmes opérations que celles pour lesquelles les taux réduits de 5,5 et 10 % sont applicables en métropole à l'exclusion de celles qui bénéficient d'un taux particulier exposées ci-dessous.

## 4. Taux particulier de 1,75 %

Le taux de 1,75 % est applicable aux opérations suivantes :

Opérations (1,75 %)	Observations	art. du CGI	BOFIP
Ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie faites à des personnes non assujetties à la TVA		<a href="#">296 bis. b</a> <a href="#">281 sexies</a>	<a href="#">BOI-TVA-GEO-20-10</a>

## 5. Taux particulier de 1,05 %

Le taux de 1,05 % est applicable aux opérations suivantes :

Opérations (1,05 %)	Observations	art. du CGI	BOFIP
Recettes réalisées aux entrées des 140 premières représentations théâtrales ou de spectacles de cirque	<p>Théâtre : œuvres dramatiques, lyriques, musicales ou chorégraphiques nouvellement créées ou d'œuvres classiques faisant l'objet d'une nouvelle mise en scène ; exclusion des représentations théâtrales à caractère pornographique</p> <p>Cirque : spectacles comportant exclusivement des créations originales conçues et produites par l'entreprise et faisant appel aux services réguliers d'un groupe de musiciens</p>	<a href="#">296 bis. a</a> <a href="#">281</a> <a href="#">quater</a>	<a href="#">BOI-TVA-GEO-20-10</a>
Ventes, commissions et courtages portant sur les publications de presse	Les publications de presse sont des publications périodiques qui répondent à un certain nombre de conditions	<a href="#">298</a> <a href="#">septies</a>	

Ce guide ne se substitue pas à la documentation officielle de l'Administration.

Pour tous renseignements complémentaires, adressez-vous  
à votre comptable public de votre département.

Vos observations ou suggestions sur ce guide peuvent être adressées :

**au PNSR de Bordeaux de la Direction Générale des Finances Publiques :**

Ministère de l'Économie, des Finances  
et de l'Industrie

**POLE NATIONAL SOUTIEN RESEAU**

8 PCE DU CHAMP DE MARS

BOITE POSTALE 906

33 061 BORDEAUX CEDEX