

Régularisation de TVA en cas de changement de mode d'exploitation ou de transfert de compétences

L'évolution naturelle des modes de gestion et les changements de personnalité morale en charge d'un service public (passage d'une régie à une délégation de service public, cessation d'une activité taxable) peuvent s'accompagner d'effets non négligeables en matière de TVA. C'est également vrai pour les transferts de compétences à un établissement public.

Lorsqu'une immobilisation cesse d'être affectée à la réalisation d'une opération ouvrant droit à déduction, une régularisation de la taxe déduite devient exigible lorsque la cession (l'apport ou l'affectation) n'est pas soumise à la TVA sur le prix total ou la valeur totale du bien. Or, lors de transferts de compétences, il est généralement fait application des articles L. 1321-1 et suivants du Code général des collectivités territoriales qui encadrent la mise à disposition des biens meubles et immeubles utiles à la poursuite de l'exploitation du service public. Les mises à disposition se faisant quasi exclusivement à titre gratuit, se pose donc la problématique des régularisations.

Cette fiche technique a pour objectif de rappeler les règles applicables, notamment du fait de la simplification apportée par l'article 89 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 codifié à l'article 257 bis du Code général des impôts (CGI) qui reprend les dispositions déjà accordées par d'autres instructions fiscales. Ce dispositif est commenté par l'instruction n° 50 du 20 mars 2006.

LES RÈGLES DE RÉGULARISATION

Le principe

La taxe initialement déduite est en principe définitivement acquise. Toutefois, pour les immobilisations, une régularisation doit intervenir chaque fois que les conditions d'utilisation du bien sont significativement modifiées, et plus encore lorsque celui-ci sort du patrimoine du redevable.

La régularisation peut être positive, par exemple, en cas de cession taxable sur le prix total lorsque la taxe

qui a grevé le bien n'a pas fait l'objet d'une déduction totale. Plus fréquemment, la régularisation est négative, notamment lorsque la cession n'est pas soumise à la taxe ou en cas de changement d'affectation.

Les régularisations sur immobilisations

Les régularisations de la TVA sur les biens meubles sont dues dans la limite de cinq ans, celles relatives aux immeubles dans la limite de vingt ans. Elles s'effectuent donc, pour les années restant à courir, par cinquièmes ou vingtièmes selon la nature du bien.

Lorsque l'activité comprend des activités hors du champ, une régularisation est exigée pour l'année en cours en cas de variation de plus de 20 points de la clef de répartition ayant permis de déterminer la quote-part de TVA déductible. Lorsqu'elle comporte des activités exonérées, une régularisation est exigée si le prorata varie de plus de 10 points par rapport au prorata initial.

À noter qu'à compter du 1^{er} janvier 2008, l'ensemble de ces dispositions est repris dans la présentation simplifiée (du fait, notamment, de l'unification des seuils de 10 et 20 points mentionnés ci-dessus) résultant de l'application du décret n° 2007-566 du 16 avril 2007.

Les transmissions d'une universalité totale ou partielle de biens

La transmission d'une universalité totale ou partielle de biens (TUP) se définit comme la transmission de l'ensemble d'une entreprise, ou d'une branche complète d'activité, dès lors que le bénéficiaire est réputé continuer en la personne du cédant. Cette notion trouve pleinement à s'appliquer dans le cadre des transferts de compétences entre collectivités territoriales et établissements publics ou syndicats.

L'instruction fiscale 3 D-4-96 n° 195 du 11 octobre 1996 en avait déjà tiré les conséquences pour les biens meubles tandis que l'instruction 3 D-2-02 n° 90 du 17 mai 2002, afin d'encourager la coopération intercommunale, a étendu cette dispense aux immeubles pour les transmissions liées aux transferts de compétences.

CHOIX DE LA PROCÉDURE

Selon la nature du transfert d'un opérateur à l'autre et leurs situations comparées au regard du droit à déduction de la TVA, la collectivité aura ou n'aura pas le choix entre plusieurs procédures et pourra éventuellement optimiser ce choix.

Transfert du service d'une exploitation directe à un délégataire

Ce transfert n'est pas considéré, en lui-même, comme une activité économique, mais comme un acte de gestion publique placé hors du champ de la TVA. La procédure de TUP n'est donc pas applicable. La collectivité délégante procédera, dans les conditions exposées plus haut, à la régularisation de la TVA qu'elle a pu déduire antérieurement sur les biens qu'elle met à disposition du délégataire.

Mais sous réserve que l'exploitation du service puisse elle-même être considérée comme une activité économique, la rémanence de taxe pourra être effacée par le transfert au délégataire d'une attestation représentative de la taxe initiale diminuée à proportion des années d'utilisation déjà courues. Sur cette base, le délégataire pourra à son tour exercer un droit à déduction dans les conditions qui lui sont propres.

Transfert de compétence à un établissement public avec cessation de l'existence juridique (ou transformation) de la collectivité ayant procédé au transfert

Dans cette hypothèse, il y a lieu de considérer qu'aucune cession n'est réalisée dès lors que la collectivité bénéficiaire se substitue à l'ancienne et devient titulaire des droits et obligations du cédant. Celui-ci n'a pas à régulariser la taxe au titre des biens apportés avant sa dissolution et le bénéficiaire peut même récupérer la taxe non déduite facturée au nom de la collectivité d'origine si les dépenses afférentes concourent à la réalisation d'opérations imposables. Des régularisations sont évidemment exigibles en cas de changement d'affectation des biens ou de variation du prorata.

Transfert de compétence à un établissement public avec poursuite de l'existence juridique de la collectivité ayant procédé au transfert

Dans cette hypothèse, le transfert de compétence constitue une cession de biens effectuée à titre gratuit qui, normalement, emporte obligation de régularisation du côté du cédant.

S'agissant des biens immeubles, si le transfert inter-

vient dans un délai de cinq ans après leur achèvement, la cession reste imposable à la TVA immobilière (article 257-7 du CGI) et peut donner lieu à une régularisation positive si la taxe d'amont n'a pas été entièrement déduite à l'origine. Inversement, en cas de transfert d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans, il n'y a pas d'imposition mais la collectivité effectuant le transfert doit reverser une partie de la TVA antérieurement déduite.

Pour les biens mobiliers d'investissement, la procédure de droit commun est une livraison à soi-même des biens transmis conformément aux dispositions du 1 de l'article 257-8° du CGI.

Dans les deux cas de figure, la collectivité cédante peut délivrer au bénéficiaire une attestation mentionnant la date d'acquisition des biens par le cédant, la date de cession et le montant de la taxe susceptible d'être déduite, permettant ainsi sa future déduction.

Cette solution est la plus avantageuse quand le bénéficiaire du transfert dispose d'un droit à déduction plus élevé que celui du cédant. Mais la collectivité cédante ne pourra récupérer la taxe régularisée auprès du bénéficiaire que de manière contractuelle (par convention), ce qui peut représenter un impact de trésorerie non négligeable et ne facilite pas la coopération intercommunale.

Dispense de régularisation dans le cadre de la procédure de TUP

Cette dispense de taxation est subordonnée à la qualité du bénéficiaire du transfert, obligatoirement « assujéti redevable » (éventuellement assujéti ou redevable partiel) de la TVA au titre de l'universalité transmise et qui continuera à collecter de la taxe au titre d'activités taxables.

Elle s'applique à l'ensemble des biens et services appartenant à l'universalité transmise (marchandises, biens meubles et immeubles) et doit figurer dans la déclaration CA3 souscrite au titre de la période au cours de laquelle l'opération est réalisée sous la ligne « autres opérations imposables ».

Le cédant n'est plus soumis aux régularisations réglementaires dont les délais poursuivent leur cours, sans remise à zéro, du côté du bénéficiaire. Celui-ci est ainsi tenu d'opérer les régularisations qui auraient incombé au cédant, par exemple, en cas de variation de pourcentage de déduction ou de nouvelle cession.

Les collectivités bénéficiaires, conformément aux articles L. 1321-1 à 5 du CGCT, se substituent aux collectivités propriétaires dans leurs droits et obligations. Elles doivent donc s'engager lors de l'établissement du procès-verbal constatant la mise à disposition des biens à procéder aux régularisations du droit à déduction qui aurait incombé à la collectivité à l'origine du transfert si elle avait continué d'exploiter le service, à affecter les biens à la réalisation d'opérations soumises à la TVA, à

imposer s'il y a lieu les livraisons à soi-même prévues à l'article 257-8° du CGCT. Le procès-verbal doit être porté à la connaissance du service des impôts dont relèvent la collectivité ou l'EPCI bénéficiaire.

UN EXEMPLE DE CHOIX

Hypothèses

Soit une communauté d'agglomération compétente en matière de collecte et de traitement de déchets ménagers. Cet établissement public est considéré comme assujéti partiellement pour l'incinération de ses ordures ménagères car une partie du vide de four est vendue à des clients extérieurs (20 %), le reste du financement étant assuré par le budget général. La valeur d'origine de son équipement est de 20 millions d'euros TTC. Le droit à déduction a été opéré en N - 8 pour 824 000 euros (taux de TVA à 20,6 %, pour les 20 % de la partie dans le champ, FCTVA pour la partie hors champ, prorata de 100 %). Divers équipements complémentaires ont été acquis pour 1 million d'euros HT en N - 1.

Un syndicat mixte pour le traitement des déchets est créé en N + 1 (soit la dixième année depuis l'investissement initial) avec une autre structure intercommunale. Les équipements sont mis à disposition du bénéficiaire, à titre gratuit, conformément aux articles L. 1321-1 à 5 du CGCT. La prestation de traitement des déchets pour les agglomérations membres est placée dans le champ de la TVA, le syndicat étant financé par des contributions et non l'impôt, mais exonérée conformément à l'instruction 3-A-3-84 du 31 janvier 1984. La vente de vide de four se poursuit. De ce fait, le prorata de recettes taxables sur les recettes totales n'est que de 10 %.

Régime de droit commun, sans dispense

La collectivité cédante procède aux régularisations suivantes :

- remboursement de la taxe sur les immeubles pour dix-vingtième soit 412 000 euros ($824\,000 \times 10/20$).
- taxation de la livraison à soi-même des biens mobiliers d'investissement transmis soit 117 600 euros ($1\,000\,000 \times 19,6 \% \times 3/5$).

L'attestation de transfert du droit à déduction portera un montant total de 412 000 euros + 117 600 euros. En considérant que le remboursement de la taxe prend six mois, le portage financier du cédant (à un taux de 5 %) représente une charge de 13 240 euros ($529\,600 \times 5 \%/2$). De son côté, le bénéficiaire peut, en fonction de sa

propre situation, exercer son droit à déduction à hauteur de 52 960 euros ($529\,600 \times 10 \%$). Au cas d'espèce, la difficulté peut être de définir contractuellement la prise en charge du différentiel entre taxe régularisée et taxe déductible, qui tient à l'écart des prorata de déduction entre cédant et bénéficiaire (la discussion serait plus facile si le syndicat ne demandait pas l'exonération de l'essentiel de ses opérations).

Transmission d'une universalité (TUP)

Le transfert de biens d'investissement ne donne lieu à aucune régularisation du côté du cédant. Du côté du bénéficiaire, les mêmes régularisations pourront s'étaler sur trois ans pour les biens meubles, et sur dix ans pour les immeubles.

Problématique des travaux en cours

Il est à noter qu'en cas de transmission de travaux en cours, la date de réception peut entraîner un impact financier non négligeable. Au niveau fiscal, la réception doit être considérée effectuée lorsque les conditions d'utilisation sont réunies (article 258 annexe II du CGI).

Dans notre exemple (en supposant des travaux réalisés en N pour un montant de 100 000 euros HT), si la réception est retardée jusqu'à être effectuée par le nouveau bénéficiaire de la compétence, celui-ci devra procéder à une livraison à soi-même et ne pourra déduire que 10 % de la TVA initiale, soit un coût fiscal de 17 640 euros. En revanche, si la réception a pu être effectuée par le cédant, après l'intervention du FCTVA pour 14 813 euros ($15,482 \% \times 100\,000 \times 1,196 \times 80 \%$) et application du différentiel de prorata (90 %) sur le solde de 3 960 euros, la charge effective sera limitée à 8 351 euros ($19\,600 - 14\,813 + 3\,564$).

CE QU'IL FAUT RETENIR

Pour les collectivités territoriales, la loi du 30 décembre 2005 n'a fait que confirmer les simplifications précédemment intervenues par voie doctrinale qui permettent d'éviter les opérations de régularisation fiscale pour le cédant et toute charge de portage. Pour le bénéficiaire, il convient de rester vigilant quant à toute modification de la proportion d'assujettissement ou de taxation.

Olivier Wolf

Directeur financier CA Hénin-Carvin