



fiches pratiques financières

TVA immobilière : modalités de récupération pour les activités taxées

Partie 2 : les activités en délégation de service public

Outre la régie (voir partie I, *Fiche pratique financière* n° 81/D, n° 135), un service public peut être exploité par un délégataire que ce soit dans le cadre d'une concession ou d'un affermage. L'article 16 de la loi n° 2010-237 de finances rectificative pour 2010 portant réforme de la TVA immobilière a substantiellement modifié les modalités de récupération de la taxe sur la valeur ajoutée pour les immeubles. L'instruction n° 3 A-9-10 du 29 décembre 2010 en présente les nouvelles règles applicables. Si elle est plus largement orientée vers les opérations réalisées par un assujetti agissant en tant que tel, ses paragraphes n° 54 et n° 180 et suivants consacrent un développement particulier aux délégations de service public notamment dans ses aspects relatifs au mécanisme du transfert du droit à déduction.

La situation de la concession n'est pas impactée par la réforme. En effet, le concessionnaire finance, en général par ses soins, la réalisation des biens nécessaires à l'exploitation du service public qui lui est confié. Les règles générales pour les opérations effectuées à titre onéreux par un assujetti trouvent à s'appliquer.

Le cas de l'affermage, qui sera développé ci-après, connaît des changements de deux ordres : une simplification majeure du dispositif et une économie substantielle des frais de portage de trésorerie.

Le tableau présenté dans la fiche 81/D « Partie 1 » rappelle les modalités de récupération de la TVA pour un immeuble en fonction du régime applicable et du mode d'exploitation retenu.

Maintien de la procédure du transfert du droit à déduction (DAD)

Le fait qu'un redevable ne soit pas propriétaire d'un bien qu'il utilise ne s'oppose pas à la déduction de la taxe l'ayant grevé. Néanmoins, une personne dont l'activité est imposable à la TVA ne peut déduire la taxe afférente à ses dépenses qui ne sont pas constatées et supportées par elle-même dans le cadre de son exploitation.

Sous l'empire de l'instruction 3-CA-94 du 22 septembre 1994, le concédant d'un service public ne se voyait pas attribuer la qualité d'exploitant quand bien même il réalisait les investissements qui étaient ensuite mis à disposition du fermier. Il ne pouvait donc pas déduire la taxe supportée sur ses dépenses d'équipement effectuées pour les besoins

du service que ce soit par la voie fiscale ou par le biais du FCTVA du fait de la mise à disposition à un tiers non éligible comme le précise l'article 1615-7 du CGCT.

Néanmoins, l'article 210 de l'annexe II du CGI l'autorisait à transférer au fermier la TVA ayant grevé les biens mis à sa disposition. C'est la procédure spécifique du transfert du droit à déduction. La taxe déductible est celle afférente aux investissements que les collectivités locales ont affermés lorsque leur coût constitue l'un des éléments du prix du service soumis à la taxe (décret n° 89-885 du 14 décembre 1989).

Pour la mise en œuvre de cette procédure, il appartient à la collectivité propriétaire des biens de délivrer à l'entreprise utilisatrice une attestation comportant le montant hors taxe des biens ainsi que le montant de la TVA correspondante, charge à celle-ci de récupérer la taxe sur ses CA3. Une copie est transmise au service des impôts. La taxe remboursée par le Trésor est ensuite reversée conventionnellement au concédant. À noter que la délivrance de l'attestation n'est soumise à aucun délai. Ainsi une transmission tardive ne peut faire perdre le bénéfice du transfert au redevable sous réserve du respect du délai général de péremption du droit à déduction.

Le schéma comptable de la procédure de transfert de droit à déduction est le suivant :

1) La collectivité procède aux paiements des factures pour les travaux en cours (23) puis, une fois ceux-ci achevés, les

Auteurs

Joseph Bensimon, Cabinet Altra Consulting
Olivier Wolf, élève administrateur territorial,
INET/CNFT

bascule en travaux terminés (21) par le biais d'une opération d'ordre non budgétaire pour le montant hors taxe. Idem lorsqu'elle met les biens à disposition du fermier (compte 24 en cas d'amortissement par ce dernier, reste en 21 sinon).

23...	119,60	119,60	404
21...	119,60	119,60	23...
24...	100,00	100,00	21...

2) Afin de pouvoir récupérer la TVA ayant grevé son investissement, la collectivité constate la créance sur son fermier au moment de la délivrance de l'attestation de transfert. La première opération est une opération d'ordre budgétaire réduisant la TVA restant à l'actif. La seconde écriture, réelle, est l'émission d'un titre de recette qui permet au comptable public de recouvrer la créance.

2762	19,60	19,60	21...
4672	19,60	19,60	2762

3) Le fermier reverse la taxe qu'il a récupérée dans les conditions prévues par le cahier des charges de la délégation.

515	19,60	19,60	4672
-----	-------	-------	------

L'obligation de livraison à soi-même

L'obligation de la livraison à soi-même (LASM), décrite dans la partie I, simplifie les opérations de transfert du DAD et permet d'économiser le portage de la TVA pendant la phase des travaux. Tout d'abord, un renversement juridique est opéré. Désormais, quel que soit le mode qu'elle choisit pour l'exploitation d'un service public donnant lieu à la réalisation d'opérations soumises à la TVA, une collectivité doit être regardée comme assujettie lorsqu'elle engage des investissements destinés à être utilisés pour la réalisation de ces opérations. Par la suite, à l'instar de tout opérateur participant à une activité économique, elle doit procéder à la formalité de LASM lors de l'achèvement des travaux. Cette solution se substitue à la procédure antérieure suivant laquelle la LASM incombait au délégataire y compris lorsque les travaux étaient réalisés par la collectivité.

La conséquence pratique est que la récupération de la TVA est décalée favorablement. La collectivité peut déduire elle-même, au fur et à mesure des paiements, la taxe supportée sur les dépenses engagées pour la construction. Elle n'a donc plus à assumer le portage de trésorerie qui pouvait s'avérer d'autant plus coûteux que la durée d'achèvement était éloignée et/ou que le coût d'opportunité de placement des fonds était important, notamment dans le cadre d'une gestion en trésorerie zéro. Dès lors qu'elle n'exploite pas

les investissements en cause, elle ne peut déduire la taxe afférente à la livraison à soi-même. Néanmoins, elle est autorisée, dans la continuité de la solution précédente, à en transférer le droit à déduction au délégataire, solution confirmée par la réponse ministérielle à la question écrite Sénat, n° 17487. La convention de délégation précise toujours les modalités de remboursement. Il convient de souligner la simplification de gestion majeure que constitue la réalisation du transfert du droit à déduction qui s'effectue de manière globale lors de la formalité de la LASM et non, comme auparavant, facture par facture.

La conséquence sur le transfert de la nature juridique des redevances versées

Dans le cadre d'une activité affermée, le contrat peut prévoir le versement d'une redevance qui peut revêtir une nature de contribution à l'exercice de l'autorité publique ou redevance perçue en contrepartie à la mise à disposition des immobilisations affermées.

Dans ce dernier cas, elle devient de plein droit soumise à la TVA. En effet, les redevances qui constituent la contrepartie d'un service quel qu'il soit doivent être taxées. On peut alors s'interroger sur la cohérence de la procédure de transfert de droit à déduction dans la mesure où la collectivité percevrait des redevances d'affermage imposées à la TVA. La logique n'aurait-elle pas voulu que, dans une telle hypothèse, la TVA devienne directement récupérable par la collectivité au moment de la LASM, la procédure du transfert du droit à déduction n'ayant à cet égard plus aucune utilité pour la collectivité concédante.

Le silence de l'instruction ne se comprend que par le souci d'homogénéiser la récupération de taxe dans le cadre des contrats d'affermage mais cette position risque de n'être que provisoire. En effet, une collectivité voulant économiser les deux mois de portage de trésorerie restant au titre du transfert de la LASM pourrait faire valoir devant l'administration fiscale son droit à déduction intégral lors de la LASM dès lors que les redevances qu'elle perçoit sont imposées à la TVA. Une position contraire de l'administration serait considérée par les juridictions nationales comme non conforme au droit communautaire.

Ce qu'il faut retenir

La réforme de la TVA immobilière modifie substantiellement les règles applicables aux collectivités pour leurs opérations immobilières réalisées dans le cadre d'activités en délégation de service public. Elle présente surtout le mérite de simplifier la récupération de la taxe d'amont, tout en permettant dans le cadre des contrats d'affermage, de substantiels gains financiers.