

Les collectivités locales face aux difficultés liées à la TVA

Rôle de l'expert-comptable



Par Jean-Michel Moreau,
Expert-comptable et
commissaire aux comptes,
membre du réseau Esp@ce Public

L'article 256 b du CGI dispose que « les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée 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 ». En conséquence, de nombreux services publics locaux sont situés hors champ de la TVA, mais tous ne sont pas dans ce cas.

Dans l'esprit de beaucoup de personnes, la TVA est liée à la seule fiscalité des entreprises. Les procédures décrites dans les instructions budgétaires et comptables appliquant les principes de la comptabilité publique (plus particulièrement M4 et M14), sont parfois difficilement compatibles, voire incompatibles, avec les règles fiscales. Or, le comptable public est rarement un spécialiste de la fiscalité liée aux activités commerciales, tandis que les services fiscaux ignorent souvent les règles de la comptabilité publique.

La loi du 7 août 2015 portant sur la Nouvelle Organisation Territoriale de la République (NOTRe) redéfinit les compétences attribuées à chaque collectivité territoriale et entraîne également de nombreux regroupements d'établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) et de syndicats mixtes. Or, ces opérations entraînent parfois des situations complexes en matière d'assujettissement (partiel ou total) à la TVA. L'expert-comptable peut aider les collectivités locales à résoudre les difficultés qu'elles rencontrent.

Questions auxquelles l'expert-comptable doit répondre

L'expert-comptable qui intervient dans une collectivité locale a un rôle très important. Il peut expliquer aux parties les contraintes

de chacune et rechercher à mettre en œuvre des procédures permettant d'y répondre. Sa mission pourra se dérouler en plusieurs phases en répondant aux questions suivantes :

- Activité dans ou hors champ de la TVA ?
- Option possible en cas d'activité hors champ ?
- Assujettissement partiel ?
- Si activité dans le champ (de droit ou par option) :
 - taux applicables ?
 - fait générateur de la TVA collectée ?
 - faits générateurs de la TVA déductible ?
 - charges n'ouvrant pas droit à déduction de TVA ?
 - application du régime d'autoliquidation ?
 - mise en place d'un budget annexe ?
 - comptabilisation de la TVA collectée ?
 - comptabilisation de la TVA déductible ?
 - procédure pour servir les déclarations de TVA ?
 - relation entre comptable public et ordonnateur ?
- Régularisations à effectuer lorsqu'une activité hors champ devient assujettie et inversement ?
- Régularisations à effectuer lors d'un transfert de compétence portant sur une activité assujettie ?

Il ne s'agit pas ici de répondre à toutes ces questions, mais de faire apparaître quelques difficultés auxquelles l'expert-

comptable peut se trouver confronter dans le cadre d'une mission réalisée auprès d'une collectivité locale, notamment lors d'un regroupement d'établissements publics, en application des dispositions de la loi NOTRe, entités dont les régimes sont différents en matière de TVA.

Activité dans ou hors champ de la TVA ?

Selon l'article 256 b du CGI, **la plupart des activités relevant d'activités régaliennes ou de services publics administratifs (SPA) sont hors champ**, notamment :

- recettes provenant des impôts et taxes locaux et droits perçus en contrepartie du stationnement sur les voies publiques ;
- opérations étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale ;
- prestations de services et livraisons de biens étroitement liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse ;
- prestations sportives et culturelles.

S'ajoutent à cette liste des activités qui pourraient être considérées comme commerciales, telles :

- 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 (ces cas devraient disparaître au plus tard le 1^{er} janvier 2020, en application de la loi NOTRe) ;

- assainissement ;
- collecte et traitement des ordures ménagères ;
- services d'hygiène et d'assistance ;
- abattoirs ;
- marchés d'intérêt public.

A l'inverse, **la plupart des activités relevant de services publics industriels et commerciaux (SPIC) sont assujettis**, notamment :

- **par nature :**
 - distribution de gaz, d'électricité et d'énergie thermique ;
 - transports de personnes et de biens ;
 - organisation de voyages et séjours touristiques ;
 - remontées mécaniques ;
 - parcs de stationnement payants situés en dehors de la voie publique ;
 - organisation d'expositions à caractère commercial ;
 - ports de plaisance ;
 - aérodromes ;
 - mise en location de salles et de locaux industriels et commerciaux aménagés ;
 - diffusion ou redistribution de programmes de radiodiffusion ou de télévision ;
 - activités économiques, telles l'exploitation d'un bar ou d'une épicerie ;
 - fourniture d'eau dans les communes d'au moins 3 000 habitants et par les établissements publics de coopération intercommunale dont le champ d'action s'exerce sur un territoire d'au moins 3 000 habitants ;
 - opérations agricoles lorsque la moyenne des recettes calculée sur deux années consécutives excède 46 000 € ;
 - télécommunications.
- **par détermination de la loi**, telles certaines opérations immobilières.

Relevant du droit commun, les **prestations entre collectivités locales** entrent dans le champ de la TVA. Cependant, elles peuvent en sortir sous certaines conditions en application de la 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 territoriales pour les besoins de services dont les recettes ne sont pas soumises à la TVA. De plus, 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 si aucune des collectivités membres du groupement n'est elle-même soumise à la TVA à raison des opérations pour lesquelles elle prend ces services¹. Cette exonération ne s'appliquant pas de plein droit, les collectivités peuvent y renoncer. Cette renonciation est en principe définitive².

On notera que les **virements internes** qu'une collectivité locale effectue entre les budgets de ses différents services (généralement du budget général de la collectivité au profit d'un budget annexe ou distinct individualisant une activité imposée de cette même collectivité, pour équilibrer ceux-ci) constituent des transferts financiers. Dès lors qu'ils ne sont pas versés par une personne différente du bénéficiaire, ces mouvements comptables n'ont pas à être soumis à la TVA.

Enfin, lorsqu'une collectivité locale 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.

Option possible en cas d'activité hors champ ?

L'option la plus répandue est celle du service public de collecte et de traitement des ordures ménagères, lorsqu'il est financé par la redevance d'enlèvement des ordures ménagères (REOM), les autres modes de financement ne permettant pas d'opter (CGCT, art L 2333-76).

Les collectivités locales peuvent également opter pour les services suivants : assainissement, abattoirs publics, marchés d'intérêt national. Tous les autres cas, peu nombreux dans les faits, relèvent du droit commun.

L'expert comptable devra non seulement se montrer très prudent dans le cas de regroupement d'EPCI ou de syndicats mixtes, mais aussi suivre de manière précise les transferts d'option et leur formalisation.

Fait générateur de la TVA collectée ?

Les règles de droit commun sont applicables. Généralement, pour ce qui concerne les prestations de services et les travaux immobiliers, les collectivités locales optent pour l'exigibilité d'après les débits, c'est-à-dire que le fait générateur est l'émission d'un

titre de recettes, ce qui permet de simplifier le suivi de la TVA collectée en comptabilité publique. S'agissant d'une option qui peut se révéler « coûteuse » en trésorerie, l'expert-comptable s'assurera, d'une part que l'impact sur la trésorerie de l'entité n'est pas supérieur au coût de traitement, d'autre part que les options sont correctement formalisées en cas de regroupement.

Application du régime d'autoliquidation ?

Les règles de droit commun sont applicables. Si l'Etat y trouve son intérêt en matière de limitation des risques de fraude, le suivi des marchés publics et du règlement des fournisseurs est devenu plus complexe. En effet :

- le suivi des marchés doit être effectué hors taxes, tant pour le ou les titulaires que pour le ou les sous-traitants, ceux-ci pouvant relever du régime ou pas (notamment pour ce qui concerne les travaux et le traitement des ordures ménagères). La diversité des cas possibles augmente fortement le risque de redressement fiscal, d'autant que les services du comptable public sont généralement peu expérimentés dans ce domaine ;
- les paiements aux fournisseurs donnent parfois lieu à des difficultés d'interprétation entre l'ordonnateur et le comptable, lorsque l'ordonnateur met en paiement un montant correspondant à la facture du titulaire d'un marché public, augmenté de la TVA collectée au titre de son sous-traitant ;
- pour faire face à ces difficultés formelles, l'expert-comptable, fort de sa compétence et de son expérience, peut aider les entités concernées à mettre en place des procédures de suivi, permettant non seulement de limiter les risques d'erreurs et de redressements, mais aussi d'assurer une bonne coordination entre les services de l'ordonnateur et ceux du comptable public.

Régularisations à effectuer lorsqu'une activité hors champ devient assujettie et inversement

Non seulement les **règles de droit commun sont applicables** en matière de régularisation de TVA, mais une **régularisation parallèle du fonds de compensation de la TVA** (FCTVA) s'invite dans le paysage. L'expert-comptable sera donc attentif dans de tels cas, à bien coordonner les services de l'ordonnateur, ceux du comptable public, ceux des services fiscaux et ceux de la Préfecture. Des

Notes

1. Rép. min. Malvy, n° 43860, JO AN du 10 mars 1997, p. 1194.

2. Rép. min. Jardé, n° 88687, JO AN du 25 janvier 2011, p. 704.





réunions préalables se révèlent toujours de bonne pratique pour s'assurer de l'accord de l'ensemble des intervenants sur les procédures à employer, les déclarations à déposer et les montants concernés.

Généralement, l'opération est neutre en matière de trésorerie, sous réserve de l'éventuel décalage de deux ans concernant le FCTVA. Encore faut-il s'assurer que le service exclu du champ de la TVA devient bien éligible au FCTVA. Si l'expert-comptable est un habitué de ce type de régularisation, il n'en est pas de même de ses interlocuteurs dont certains peuvent être demandeurs d'un rescrit fiscal, avant toute confirmation du montant de la régularisation. Il faut donc prévoir les délais permettant la mise en place de telles procédures.

Enfin, **le montant de la régularisation** peut être difficile à calculer. La base du calcul correspond :

- soit aux montants TTC inscrits dans les comptes d'immobilisation, dans le cas où le service concerné entre dans le champ de la TVA,
- soit au montant de la TVA déduite initialement, lorsque le service sort du champ de la TVA.

On pourrait rendre le calcul plus compliqué en supposant (ce qui est souvent le cas) que le service sera ou restera partiellement assujéti. Dans tous les cas, il faudra que l'ordonnateur soit capable de lister les biens concernés (or, les inventaires sont parfois, pour ne pas dire souvent, incomplets ou comprennent des éléments qui ne sont plus

utilisés ou ont été détruits depuis longtemps) et de produire les factures correspondantes (or, les archives de l'ordonnateur sont souvent incomplètes dans ce domaine).

Régularisations à effectuer lors d'un transfert de compétence portant sur une activité assujéti

Si, à l'issue du transfert de compétence, il est mis fin à l'existence juridique de la collectivité locale qui a procédé au transfert, aucune véritable cession à titre onéreux ou à titre gratuit n'est réalisée entre les deux collectivités, dès lors qu'il s'agit en fait d'une substitution. Dans ce cas, il n'y a pas lieu à régularisation. Certains regroupements effectués dans le cadre de la loi NOTRe relèvent de ce cas.

Malheureusement, la simplification n'a pas toujours lieu d'être. En effet, lorsqu'il n'est pas mis fin à l'issue de l'opération de transfert de compétence, à l'existence juridique de la collectivité locale qui l'opère, il est considéré, pour ce qui concerne la TVA, que le transfert de compétence qui ne donne lieu généralement à aucune contrepartie, constitue une cession de bien effectuée à titre gratuit. Il est alors fait application des règles de droit commun avec toutes les obligations de formalisation auxquelles, ni les services des ordonnateurs concernés, ni ceux des comptables publics compétents, ne sont habitués. Ici encore, l'expert-comptable peut être de bon conseil, non seulement pour mettre en place les procédures nécessaires, mais aussi pour coordonner la transmission des informations et des documents entre les différents interlocuteurs.



Lorsque la TVA s'invite dans les services publics, des procédures complexes doivent être mises en place pour permettre la coordination, rarement évidente, entre l'ordonnateur, le comptable public, les services fiscaux et parfois la Préfecture. L'expert-comptable, par ses compétences et son expérience, tant en matière fiscale que comptable, peut aider les collectivités locales à mettre en place les procédures nécessaires permettant de limiter les risques de redressement d'une part, à coordonner la circulation de l'information de manière à tenir compte de l'ensemble des contraintes liées non seulement aux règles de la comptabilité publique mais aussi aux obligations fiscales, d'autre part. Pour assister son client l'expert-comptable sera à même de tirer parti de toute la documentation technique disponible sur le site de la DGFIP, avec notamment les BOI, et celui du gouvernement <http://www.collectivites-locales.gouv.fr>

Les mouvements dans le paysage intercommunal, liés à l'application de la loi NOTRe peuvent donc générer un champ d'intervention passionnant pour les experts comptables qui non seulement auront su ajouter à leurs compétences fiscales, une compétence spécifique relative à la comptabilité publique, mais qui sauront aussi faire valoir leurs qualités de pédagogue. ■