

GUIDE DE LA T.V.A

à l'usage des collectivités locales

L'application de la TVA aux collectivités locales

Version du 22/07/2016

SOMMAIRE

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

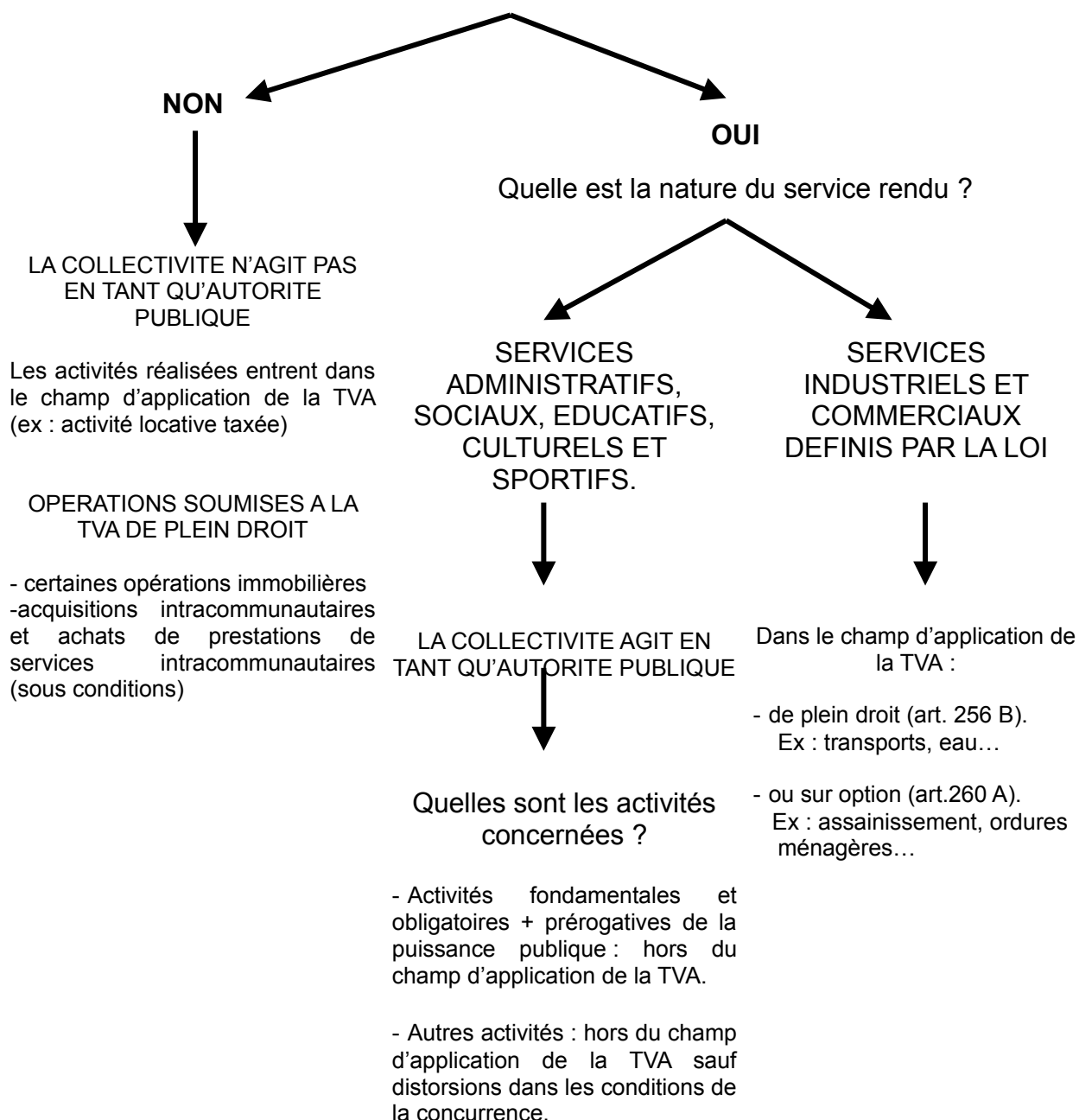
- A – Obligation de créer des secteurs distincts d'activités
- B – Règle des 90 % d'utilisation privée
- C – Régularisation de la taxe antérieurement déduite
- D – Crédit de départ
- E – Exemple d'application pour les assujettis redevables partiels

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

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 concurrence¹

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

¹ Cf. BOFIP [BOI-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^{er} 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^{ère} 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-après².

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).

² 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 taxe³

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 part⁴.

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 :

³ Pour les règles relatives au fait générateur de la TVA, se reporter à la 1^{ère} partie, § 4.

⁴ 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^{ère} partie, §.5).

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

- pour certaines opérations liées au service public de l'eau⁵ ;
- 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.

⁵ 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...⁶

Depuis l'entrée en vigueur, le 1^{er} 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) ;

⁶ 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 nonies de l'article 283 du CGI, entrées en vigueur le 1^{er} 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.⁷

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.

⁷ 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^{er} 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^o 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^{er} 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 abrogé⁸.

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).

⁸ 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^{ère} 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^{er} alinéa du I de l'article 209).

Par ailleurs, en application du 2^{ème} 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^o 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^o) ;
- 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'activité⁹. 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.¹⁰

- 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.

⁹ [BOI-TVA-DED-20-20](#) §.170 et svts

¹⁰ [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^{ère} 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^{er} 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^e 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^{ème} et 3^{ème} secteurs).

Ces trois secteurs doivent faire l'objet d'une comptabilité distincte pour l'application des droits à déduction. Le service d'assainissement (1^{er} secteur) est individualisé dans un budget distinct tenu en M49. La location du bâtiment aménagé (2^{ème} 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^{ème} 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^{ère} 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 : $1000 \times 0,5 = 500 \text{ €}$.

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	
		Dépenses d'investissement	Recettes d'investissement
		Acquisitions d'immobilisations (TVA déductible) ...	Emprunt Subventions d'équipement (sans TVA) Amortissements ...
		Dépenses d'exploitation	Recettes d'exploitation
		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).

BUDGET GENERAL DE LA COMMUNE OU BUDGET ANNEXE¹¹		
Dépenses générales	Recettes générales	
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)	BUDGET DU FERMIER
		Dépenses d'exploitation
		Recettes d'exploitation
		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)

¹¹ 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^{er} 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 délégataire¹². Par conséquent, la redevance d'affermage reversée par le délégataire en contrepartie de cette mise à disposition est soumise à la TVA au taux normal¹³ sous réserve que son montant ne soit pas symbolique¹⁴ 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^{er} 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.

¹² antérieurement, les collectivités délégantes étaient considérées comme intervenant en tant qu'autorité publique et n'étaient pas assujetties à ce titre.

¹³ Indépendamment du taux applicable aux recettes perçues sur l'usager par le délégataire.

¹⁴ 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^{er} 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^{er} 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^{ème} 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 locales¹⁵

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.

¹⁵ 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 services¹⁶.

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 TVA¹⁷.

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.

¹⁶ Réponse ministérielle Malvy, n° 43860, JO AN du 10 mars 1997.

¹⁷ 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