

## TVA : ASSOULPISSEMENT DES CONDITIONS D'EXERCICE DU DROIT A DEDUCTION MODALITES DE RECLAMATION POUR LE PASSE

*Version actualisée au 30 août 2007*

### SOMMAIRE

-	rappel des grands principes régissant la TVA et le droit à déduction .....	1
-	les règles condamnées par le juge communautaire et leur impact pour les redevables .....	2
·	la condition financière .....	2
·	le prorata de déduction.....	2
·	l'impact sur les redevables.....	2
-	les règles applicables pour l'avenir.....	3
·	l'application du prorata de déduction.....	3
·	l'abandon de la condition financière .....	3
·	les virements effectués entre budget général et budget annexe .....	4
-	les modalités de réclamation pour le passé : la position de l'administration fiscale .....	4
·	l'imputation sur la déclaration de chiffre d'affaires .....	5
·	la réclamation fiscale .....	5
-	la position des associations d'élus .....	6

- La Cour de justice des communautés européennes (CJCE) a rendu **deux arrêts** condamnant les États espagnol et français, à propos des **modalités d'exercice du droit à déduction** en vigueur jusqu'à présent dans ces deux pays. Il s'agit des arrêts CJCE du 6 octobre 2005 « Commission c/ France » (C-243/03) et « Commission c/ Espagne »(C-204/03).

L'administration française a tiré les conséquences de ces arrêts, par voie d'**instructions fiscales**, qui ont pour résultat d'**assouplir** les conditions posées à l'exercice du **droit à déduction de la TVA**.

#### RAPPEL DES GRANDS PRINCIPES REGISSANT LA TVA ET LE DROIT A DEDUCTION

Avant de préciser le contenu et l'apport de ces évolutions, il convient de rappeler, très schématiquement, les **grands principes régissant la TVA** et ce qu'est le **droit à déduction**.

Les **personnes** effectuant une **activité soumise à TVA** au regard de la loi **encaissent** de la **TVA** au titre des **prestations de service** ou des **livraisons de biens** qu'elles facturent. En contrepartie du versement au Trésor public de cette TVA collectée, elles obtiennent la **possibilité** de « **recupérer** » la **TVA payée en amont** sur les **dépenses engagées** au titre de cette activité. Cette récupération par la voie fiscale est appelée le **droit à déduction de la TVA**. Ce mécanisme s'applique à tous les redevables de la TVA : les entreprises, mais aussi les **collectivités locales**, pour celles de leurs activités dont le Code général des impôts (CGI) prévoit qu'elles sont soumises à la TVA (à titre d'exemples, fourniture d'eau, location de locaux aménagés, assainissement sur option de la collectivité, opération d'aménagement de zones...).

Ce **mécanisme** est **totallement différent**, dans sa nature et dans ses modalités, de celui du **FCTVA**, spécifique aux collectivités locales, qui permet de récupérer la TVA pour les dépenses d'investissement engagées au titre des activités non soumises à TVA, pour lesquelles le droit à déduction ne peut s'appliquer.

### LA CONDITION FINANCIERE

- **Jusqu'à présent**, l'administration française soumettait le **droit à déduction à trois conditions** :
  - les **dépenses** pour lesquelles la déduction est demandée doivent être **utilisées** pour les **besoins** d'une **activité soumise à TVA** (ce qui implique par définition qu'elle soit réalisée à titre onéreux, et exclut donc les opérations assimilables, au regard de leur prix, à une libéralité),
  - elles doivent être **justifiées** par une **facture** conforme à la réglementation,
  - le **coût** de ces **dépenses** doit être **répercuté** dans le **prix de l'opération** (c'est-à-dire les sommes facturées au client ou à l'utilisateur) : il s'agit de la « condition financière». L'administration exige donc une **équivalence** entre la **TVA** dont la **déduction** est **demandée** (TVA amont) et la **TVA collectée** et versée à l'État.

### LE PRORATA DE DEDUCTION

- Par ailleurs, l'administration espagnole, de même que l'administration française, appliquaient jusqu'à présent une **limitation des droits à déduction** au détriment des redevables percevant, au titre d'une activité assujettie à la TVA, des subventions non soumises à TVA. Elles n'accordaient la **déduction qu'à hauteur du pourcentage de recettes soumises à TVA** dans l'ensemble des recettes perçues pour l'activité concernée. La perception de **subventions non assujetties** venait donc **diminuer** ce pourcentage (ou « prorata de déduction »).

☞ *Deux catégories de subventions sont soumises à TVA :*

- les subventions qui constituent en réalité la contrepartie d'une opération imposable réalisée au profit de la personne versant la subvention, et qui sont en fait le prix qu'elle paye pour un service rendu ou pour une vente ;
- les subventions directement liées au prix d'opérations imposables. L'instruction 3 A-7-06 du 16 juin 2006 fait le point sur la définition et le régime fiscal de ces subventions « complément de prix ».

*Les subventions ne rentrant pas dans ces deux catégories ne sont pas soumises à TVA.*

### L'IMPACT SUR LES REDEVABLES

- La **condition financière** et l'**application du prorata** en cas de subventions non assujetties plaçaient les redevables dans **deux situations préjudiciables** :
  - lorsque l'administration considérait que la **condition financière** n'était **pas remplie**, ou appliquait un **prorata** du fait de la perception de **subventions exonérées**, la **déduction** était **remise en cause** ou n'était **pas intégrale**,
  - dans certaines hypothèses, l'administration accordait un **droit à déduction intégral**, mais à la condition que le redevable soumette à la **TVA** des **sommes complémentaires** ou les **subventions perçues**.
- Dans les deux cas, ces règles avaient donc pour conséquence d'**augmenter** pour les redevables la **charge financière de la TVA**.
- Les **collectivités locales** étaient particulièrement **pénalisées**, dans la mesure où elles perçoivent souvent des **subventions non soumises à TVA** (subventions de l'État ou d'autres collectivités, mais aussi financement d'un budget annexe par le budget général).
- La CJCE a considéré que ces **deux règles** ne sont **pas conformes** aux **directives européennes sur la TVA** :
  - elle a condamné l'Espagne au titre de l'**application du prorata de déduction** aux redevables percevant des **subventions exonérées** ;
  - elle a condamné la France au titre de la **condition financière**, considérant que celle-ci constitue une limitation du droit à déduction non permise par les textes européens (l'arrêt porte plus précisément sur le **régime des subventions d'équipement**, illustrant la condition financière).

☞ *Cette précision a son importance pour les réclamations que les collectivités peuvent engager sur le fondement de ces deux arrêts – voir ci-après.*

- Une **instruction fiscale** du **27 janvier 2006** (instruction 3 D-1-06) est venue tirer les **conséquences** de ces **deux arrêts**.

#### L'APPLICATION DU PRORATA DE DEDUCTION

- Cette instruction confirme d'abord que le **prorata de déduction** ne peut **pas** être **appliqué** aux redevables qui réalisent uniquement des **opérations taxées** (« redevables intégraux »), même s'ils financent tout ou partie de leurs dépenses grevées de TVA par des subventions non soumises à la TVA.
- Le mécanisme du « prorata de déduction » est désormais **applicable** uniquement aux « **redevables partiels** », c'est-à-dire aux redevables exerçant **à la fois** des **opérations soumises à TVA** et des **opérations exonérées** : ce peut être le cas d'une collectivité réalisant un **lotissement**, et qui dans ce cadre vend des terrains aux **particuliers** (ces ventes sont soumises à TVA si la collectivité a opté pour la TVA), et cède un terrain à un **OPHLM** (le CGI prévoit que cette cession est exonérée de TVA).

#### L'ABANDON DE LA CONDITION FINANCIERE

- L'instruction confirme ensuite l'**abandon de la condition financière** et en précise l'impact, à travers **trois situations** intéressant particulièrement les collectivités.

##### Les investissements financés par des subventions d'équipement

- Ces **subventions**, définies comme **octroyées dès leur versement** pour le financement d'un bien d'investissement déterminé (exemple : subventions reçues par une commune pour la construction d'une pépinière d'entreprises), ne sont **pas soumises à TVA**, même si elles financent un bien affecté à une opération assujettie. La condition financière impliquait toutefois jusqu'à présent que la TVA grevant un bien financé par ces subventions ne pouvait être déduite que si le coût total du bien, y compris pour la part financée par les subventions, était répercuté dans le prix des opérations réalisées par le bénéficiaire (dans l'exemple de la pépinière, le loyer demandé aux locataires). Si cette condition n'était pas remplie, la collectivité ne pouvait déduire qu'une fraction de TVA, correspondant au pourcentage du bien non financé par les subventions.
- Désormais, l'abandon de la condition financière permet la **déduction intégrale de la TVA** grevant un bien financé par des subventions d'équipement.

##### Les délégations de services publics (DSP)

- En cas de **DSP**, les **collectivités** ayant **supporté** de la **TVA** lors de l'**acquisition** ou de la **construction d'investissements** remis au délégataire peuvent **recupérer** cette **TVA** par le biais d'une **procédure fiscale spécifique**, le **transfert au délégataire des droits à déduction**. La déduction n'était cependant accordée qu'à condition que le **coût des investissements** soit **répercuté** dans les **tarifs** réclamés aux usagers par le délégataire, ou que l'éventuelle **insuffisance des tarifs** soit **compensée** par des **subventions, soumises à TVA**, versées par la collectivité au délégataire. Cette **limitation** du droit à déduction n'est désormais **plus appliquée**.

##### Les locations immobilières soumises à TVA

- Jusqu'à une loi du 23 février 2005 (développement des territoires ruraux), les collectivités consentant des **locations d'immeubles soumises à TVA** ne pouvaient déduire la TVA que si le **loyer** atteignait un certain **pourcentage** de leur **prix de revient** (**4%** pour les immeubles de **bureaux** et **5 %** pour les immeubles **industriels**). En cas de **loyer inférieur**, elles ne pouvaient **déduire aucune TVA**, sauf si elles versaient au Trésor une somme correspondant au différentiel de TVA existant entre le loyer réel et le loyer normal.

- L'instruction rappelle l'apport de cette loi, qui a permis l'**abandon** de la **condition financière** pour ces opérations : depuis 2005, les **collectivités** louant à titre onéreux des immeubles à usage professionnel peuvent **déduire la TVA quel que soit le montant du loyer**. Aucune déduction ne sera en revanche possible pour les locations accordées à titre gratuit ou pour un loyer dérisoire.

#### LES VIREMENTS EFFECTUES ENTRE BUDGET GENERAL ET BUDGET ANNEXE

- L'**instruction du 16 juin 2006** sur les subventions « complément de prix » précise les conséquences sur les **virements effectués entre budget général et budget annexe**.
- Les **collectivités** sont parfois amenées à **verser des sommes financières** de leur **budget général** sur certains de leurs **budgets annexes**. Ces flux sont qualifiés par l'administration fiscale de **virements financiers internes**.
- Le **régime fiscal** applicable aux virements internes affectés aux budgets annexes retraçant des activités soumises à TVA était jusqu'à présent le suivant.

Ces **virements** n'étaient **en principe pas soumis à la TVA**. Mais, dans la mesure où ils constituaient donc une **recette exonérée de TVA**, ils contribuaient à **diminuer** d'autant le **prorata de déduction** applicable à l'opération retracée dans le budget annexe. Pour éviter cette dégradation du droit à déduction, l'administration admettait que les collectivités puissent **volontairement soumettre les virements internes à la TVA**, de manière à bénéficier d'un **droit à déduction intégral**.

- L'instruction du 16 juin 2006 définit le **nouveau régime** applicable aux **virements internes**, plus favorable aux collectivités. Ceux-ci continuent en effet à ne **pas être soumis à la TVA**. Pour autant, cette absence d'assujettissement n'a **aucun impact sur le droit à déduction** de la collectivité exercé au titre de son activité retracée dans le budget annexe, même dans le cas où la **collectivité** constitue un **redevable partiel** et où le **prorata de déduction** doit être **appliqué** : l'instruction précise que les **virements internes** ne sont **pas pris en compte** dans le **calcul du prorata**.

#### LES MODALITES DE RECLAMATION POUR LE PASSE : LA POSITION DE L'ADMINISTRATION FISCALE

- L'instruction 3A-7-06 du 27 janvier 2006 indique que les nouvelles règles s'appliquent aux **contrôles et litiges en cours**.

En revanche, elle ne précise **pas** quelles en sont les **conséquences**, en dehors de telles procédures, pour les **déductions déjà accordées**.

L'AMF a donc interrogé le ministère pour savoir quelle est la **situation des collectivités** qui auraient été **pénalisées** par l'application des règles jugées non conformes aux directives européennes.

- Dans une **réponse** en date du 16 mai 2006, la **direction de la législation fiscale** a apporté les précisions suivantes.

Elle confirme que les **collectivités locales** qui ont été, par le passé, **pénalisées** par les règles invalidées par la CJCE, peuvent obtenir la **restitution** de la **charge de TVA** qu'elles ont **supportée à tort** :

- en raison d'une **limitation indue** de leurs **droits à déduction**,
- ou du fait d'une **TVA acquittée à tort** (virement financier soumis à TVA, TVA versée pour compléter un loyer inférieur au pourcentage fixé par l'administration, ou pour garantir la répercussion intégrale du coût d'un bien financé par une subvention d'équipement).

Elle précise selon quelles modalités les **collectivités** concernées peuvent **faire valoir leur droit**, et prévoit **deux cas de figure**.

## L'IMPUTATION SUR LA DECLARATION DE CHIFFRE D'AFFAIRES

- Les collectivités peuvent porter, sur leurs **déclarations mensuelles de chiffre d'affaires** (déclarations CA 3), la **TVA** qu'elles n'ont **pas pu déduire** ou qu'elles ont **acquittée à tort** : celle-ci s'inscrit en déduction de la taxe dont elles sont redevables et qu'elles reportent sur leur déclaration (article 224 de l'annexe II du CGI).

Cette modalité de restitution a l'avantage d'être plus rapide que la procédure de réclamation ; en revanche, elle prive les collectivités de la possibilité d'obtenir le versement d'intérêts moratoires par l'administration.

Par ailleurs, elle ne peut s'exercer que dans un délai limité : la TVA dont la déduction a été omise peut figurer sur les déclarations ultérieures déposées avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'omission.

Les collectivités ayant utilisé cette possibilité en 2006 ont pu imputer la TVA supportée à tort au titre des années 2004 et 2005. Une imputation inscrite sur les déclarations déposées en 2007 ne pourra permettre de remonter que jusqu'en 2005.

## LA RECLAMATION FISCALE

Il s'agit d'une réclamation contentieuse, adressée à l'administration fiscale. Celle-ci doit respecter plusieurs règles de forme.

La réclamation se fait par écrit, sous la forme d'une simple lettre sur papier libre ; elle est adressée, de préférence, par lettre recommandée avec accusé de réception.

Doivent figurer :

- l'identification du réclamant (nom et adresse de la collectivité),
- l'impôt contesté et la période concernée,
- la présentation sommaire des moyens avancés à l'appui de la réclamation, ainsi que des conclusions (montant réclamé),
- la signature manuscrite de l'auteur de la réclamation.

La réclamation doit être accompagnée des pièces justifiant du paiement de la TVA concernée.

Elle est adressée au service des impôts dont dépend le lieu d'imposition.

Les réclamations doivent être effectuées dans des délais prévus par les règles fiscales. Dans sa réponse du 16 mai 2006, l'administration opère la distinction suivante, selon le motif de réclamation.

### Les réclamations liées à l'application du régime des subventions d'équipement

- Les réclamations liées à l'application du régime des subventions d'équipement, qu'il s'agisse de **demandes de déduction supplémentaire de TVA** (cas où l'administration aurait à tort limité les droits à déduction de la collectivité, pour non-respect de la condition financière), ou de **restitution de TVA** (cas où la collectivité aurait à tort complété sa base d'imposition à la TVA dans l'objectif de bénéficier d'un droit à déduction intégral) se font dans le cadre de l'**article L.190** alinéas 3 et 4 du Livre des procédures fiscales (LPF) : cet article prévoit des **délais plus longs** que les délais normalement applicables aux réclamations, car il concerne les réclamations « *fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure* », « *lorsque cette non-conformité a été révélée par une décision juridictionnelle* ».
- L'administration précise dans sa réponse que les **demandes** doivent être **déposées avant le 31 décembre 2007** et qu'elles peuvent porter sur la **période postérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2001**.

### Les réclamations liées à l'application de règles illustrant la condition financière (autres que celle relative aux subventions d'équipement) et à l'application injustifiée d'un prorata de déduction

- L'administration indique que, dans ce cas, les réclamations se font dans les **délais de droit commun**, prévus à l'article R 196-1 du LPF : les demandes doivent être déposées **avant le 31 décembre 2007** et peuvent porter sur la **période postérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2004** pour les demandes déposées en 2006, et sur la période **postérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2005** pour les demandes déposées en 2007.

L'administration considère en effet que la seule **norme française** dont la non-conformité aux directives européennes a été expressément révélée par l'arrêt de la CJCE contre la France est celle relative aux **subventions d'équipement**. Elle **limite** donc les **délais plus favorables** prévus par l'article L 190 du LPF aux seules réclamations fondées sur l'application de ce régime.

#### LA POSITION DES ASSOCIATIONS D'ÉLUS

- Il semblerait que la **distinction opérée par l'administration fiscale** soit **juridiquement contestable**, et qu'il soit possible de **faire valoir une interprétation plus large**.

En effet, dans la mesure où les circulaires administratives prévoyant l'application, en France, de la doctrine condamnée dans l'arrêt contre l'Espagne étaient toujours officiellement en vigueur à l'époque où cet arrêt a été rendu, et où l'arrêt contre la France, même s'il portait en l'espèce sur le seul régime des subventions d'équipement, a bel et bien condamné le principe de la condition financière dans son ensemble, les collectivités locales devraient pouvoir bénéficier des conditions et délais de l'article L 190 du LPF pour toutes les réclamations fondées sur l'un ou l'autre des deux arrêts précités.

De nombreuses « grosses » collectivités ont d'ores et déjà effectué des réclamations (la quasi-totalité des communautés urbaines, un nombre important de collectivités organisatrices de transport, certaines grandes villes et communautés). Il apparaît que les réponses des services fiscaux ne sont pas homogènes selon les départements, au sujet des années concernées, certains accédant aux demandes de remboursement de TVA remontant jusqu'en 2001, d'autres se limitant à la période postérieure à 2004.

Certaines des collectivités ayant eu une réponse négative pour la période 2001-2004 ont porté leur demande en contentieux.

- **L'AMF, l'ACUF** (Association des communautés urbaines de France) **et le GART** (Groupement des autorités responsables de transport) **ont saisi le ministre délégué au Budget, par une lettre commune du 12 septembre 2006**, pour présenter cette interprétation et demander que le délai favorable de réclamation soit étendu à l'ensemble des réclamations découlant des deux arrêts de la CJCE (et pas seulement à celles portant sur les subventions d'équipement).
- Après avoir adressé un **courrier de relance** au ministre du Budget, elles ont obtenu une **réponse de l'administration, le 7 juin 2007**.

La lecture du courrier laissait entrevoir une évolution positive, pour les collectivités locales, de la position de l'administration.

En effet, dans sa réponse, l'administration semble élargir le champ d'application du délai de 4 ans, puisqu'elle indique qu'il s'applique à l'ensemble des « *réclamations portant sur la remise en cause du droit à déduction pour le non-respect de la condition financière* », ainsi qu'aux « *réclamations déposées par les collectivités qui ont complété à tort leur base d'imposition pour être en mesure de déduire la TVA afférente à un bien financé en tout ou partie par une subvention non imposable* », alors qu'elle l'avait restreint, dans sa première réponse du 16 mai 2006, aux seules réclamations fondées sur le régime des subventions d'équipement.

Par ailleurs, le courrier limite le délai de deux ans aux seules « *demandes en restitution de la taxe dont les collectivités n'auraient pas opéré la déduction à raison d'une application restrictive du prorata de déduction* » : concrètement, il semble, à la lecture du courrier, que les seules situations pour lesquelles l'application du délai de 2 ans se voit confirmée soient celles de budgets annexes ayant perçu des virements internes non soumis à TVA.

- **Toutefois, l'administration, jointe par téléphone dans l'objectif de faire confirmer cette lecture, nous a indiqué qu'elle n'avait pas eu l'intention d'ouvrir le délai de 4 ans aux réclamations autres que celles portant sur des subventions d'équipement, tout en reconnaissant que cela ne ressortait pas des termes de son courrier. Elle a ainsi confirmé les réponses apportées dans sa fiche du 16 mai 2006.**

La situation est donc revenue à son point de départ, et aucune avancée n'a pu être obtenue par les associations d'élus.