



TVA

et gestion
des **déchets**
ménagers

L'essentiel de ce que les
collectivités
territoriales
doivent savoir

Réalisé en partenariat
avec l'ADEME



AMORCE est l'association nationale des collectivités territoriales et des professionnels pour une gestion locale des déchets et de l'énergie. Nous représentons près de 500 collectivités (communes, intercommunalités, départements, régions) rassemblant plus de 55 millions d'habitants, ainsi que plus de 250 grandes entreprises, fédérations professionnelles et associations. Créée en 1987, AMORCE est devenue en 25 ans la principale association spécialisée de collectivités et d'entreprises françaises, toutes thématiques confondues, et un formidable réseau d'échange d'expériences et de partage des meilleures pratiques.

Les deux domaines d'action d'AMORCE sont :

- la gestion territoriale des déchets,
- la gestion territoriale de l'énergie et des réseaux de chaleur et le développement des énergies renouvelables.

Dans ces domaines, AMORCE intervient sur tous les aspects qui guident les choix des collectivités territoriales :

- la technique,
- l'impact sur l'environnement,
- la réglementation,
- l'économie (coûts, financements, fiscalité),
- les modes de gestion, les marchés,
- l'organisation entre les structures et les différents niveaux de collectivités,
- les politiques aux niveaux européen, national, territorial,
- l'information, la concertation, le débat public.

Les objectifs d'AMORCE :

Organiser l'échange des connaissances et des expériences entre les membres de l'association, afin que chacun dispose des informations les plus récentes et les plus pertinentes pour gérer au mieux les déchets et l'énergie sur son territoire.

Défendre les positions des collectivités locales en matière d'énergie, de réseaux de chaleur et de déchets.

Proposer aux décideurs nationaux et européens des réformes qui améliorent les conditions économiques et juridiques de gestion de ces problématiques par les collectivités.

Notre représentativité et notre compétence sont reconnues aussi bien dans le domaine de l'énergie que des déchets. L'action d'AMORCE se situe à l'échelle locale, dans un cadre national et, de plus en plus, au niveau européen.



L'Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'Energie (ADEME) est un établissement public sous la tutelle conjointe du ministère de l'Écologie, du Développement durable et de l'Énergie et du ministère de l'Enseignement supérieur et de la Recherche.

L'ADEME participe à la mise en œuvre des politiques publiques dans les domaines de l'environnement, de l'énergie et du développement durable.

Elle met ses capacités d'expertise et de conseil à disposition des entreprises, des collectivités locales, des pouvoirs publics et du grand public.

Elle les aide à progresser dans leurs démarches de développement durable et à financer des projets dans cinq domaines :

- la gestion des déchets,
- la préservation des sols,
- l'efficacité énergétique et les énergies renouvelables,
- la qualité de l'air,
- la lutte contre le bruit.

Rédaction : Katell Branellec, AMORCE

Contributions et relecture : Nadia DONATI, Andarta
Pierre CHABRET, ADEME ; Emmanuel CHARIL, AMORCE

Photo de couverture : Fotolia

Conception-réalisation : MAJUSCULES -
jm.bolle@free.fr 04 78 53 87 14

AMORCE
7, rue du Lac - 69422
Lyon Cedex 03
Tél. : 04 72 74 09 77
Fax : 04 72 74 03 32

amorce@amorce.asso.fr
www.amorce.asso.fr

ADEME
20, av. du Grésillé
BP 90406
49004 Angers Cedex 01

Tél. : 02 41 20 41 20
www.ademe.fr

© AMORCE / ADEME - Octobre 2012
Guide réalisé en partenariat et avec le
soutien financier de l'ADEME

Réf. AMORCE : DE 15
Réf. ADEME : 7697

SOMMAIRE

INTRODUCTION	4
PREMIERE PARTIE - PRINCIPES GENERAUX DE LA TVA	5
1) Champ d'application – précisions terminologiques	5
1.1 - Opérations imposables	5
1.2 - Assujetti et redevable	5
2) Mécanisme	6
3) Règles d'assiette	6
4) Taux applicables	7
5) Déclaration et paiement de la TVA	7
6) Le droit à déduction	8
6.1. Mécanisme	8
6.2. Conditions	8
6.3. Détermination du montant de taxe déductible	8
6.4. Modalités d'exercice du droit à déduction	9
6.5. Régularisations et reversements	9
7) Obligations d'ordre comptable	10
8) Le fonds de compensation pour la TVA	10
SECONDE PARTIE - TVA ET COLLECTE ET TRAITEMENT DES DECHETS	11
1) La place et le positionnement du service public de gestion des déchets au regard de la TVA	11
1.1. Le principe : le service public de gestion des déchets, une activité hors champ de la TVA	11
1.2. L'option possible pour la TVA pour les collectivités à la REOM	11
1.3. L'assujettissement de plein droit des activités dans le champ concurrentiel	11
1.4. Le recours à un prestataire privé	12
1.5. Les prestations entre collectivités	12
2) Le taux réduit applicable aux opérations de collecte et traitement des déchets	14
2.1. Les bénéficiaires	14
2.2. Les opérations concernées	14
3) Focus sur les ventes de matériaux de récupération - le mécanisme d'auto-liquidation	15
4) Le fonds de compensation pour la TVA et les déchets	16
4.1. Quelles sont les dépenses éligibles ?	16
4.2. Montant des attributions	17
4.3. Changement de mode de gestion - mise à disposition à un tiers non éligible	17
5) Lever l'option ou pas ? Les critères de choix.	18
5.1. L'impact	18
5.2. Les cas particuliers des dispositifs dérogatoires	18
5.3. Dans quels cas ne pas lever l'option ?	18
5.4. Dans quels cas lever l'option ?	18
5.5. L'incidence du mode de gestion	19
CONCLUSION	19
ANNEXES	
Fiche 1 : Fait générateur et exigibilité	20
Fiche 2 : Calcul du coefficient de déduction	21
Fiche 3 : Régularisations et reversements	23
Fiche 4 : Nature du service public d'élimination des déchets : administratif ou industriel et commercial ?	24
Fiche 5 : La livraison à soi-même	26
Fiche 6 : Subventions	27
Fiche 7 : Transfert du droit à déduction en cas de délégation de service public	28
BIBLIOGRAPHIE	29
INDEX	30

INTRODUCTION

L'invention française des « Trente glorieuses » reprise dans de nombreux pays à travers le monde, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est l'un des impôts les plus sophistiqués qui soient. La compréhension de ses mécanismes n'est pas chose évidente pour les élus et agents territoriaux dont l'activité de service public ne rentre pas spontanément dans son champ.

Pourtant, la TVA joue un rôle important dans la gestion des déchets. La loi de finances rectificative pour 2011 a rappelé, s'il en était besoin, l'impact financier sensible de la TVA dans le fonctionnement du service public d'élimination des déchets ménagers et assimilés.

La hausse du taux réduit de TVA et l'intégration des déchets dans le périmètre de cette mesure ont eu en effet un impact financier extrêmement sensible pour les collectivités. AMORCE a évalué précisément cet impact à 50 millions d'euros, bien que l'exercice de chiffrage ait buté sur l'hétérogénéité des situations fiscales des collectivités.

L'impact de la TVA est certes moindre depuis 1999 par le mécanisme du FCTVA ou l'application du taux réduit, qui concerne depuis plus d'une décennie les « prestations de collecte, de tri et de traitement des déchets ménagers et assimilés ayant fait l'objet d'un contrat conclu entre une commune ou un établissement public de coopération intercommunale et un organisme agréé ». Mais le périmètre et la pérennité de ce taux réduit font régulièrement l'objet de questionnements, et la compensation du FCTVA n'est que partielle.

La spécificité de la gestion des déchets, en comparaison d'autres compétences techniques telles que la distribution d'eau ou d'énergie, est le lien encore prépondérant (malgré le développement de la redevance d'enlèvement des ordures ménagères) avec un financement basé majoritairement sur la fiscalité locale et non sur le service rendu. De cette spécificité résulte le principe selon lequel la gestion des déchets est a priori un service public qui n'entre pas dans le champ de la TVA. Le plus souvent, la collectivité se retrouve alors dans la situation d'un consommateur final (le paradoxe sémantique de la TVA étant que la personne qui n'est pas assujettie est celle qui supporte *in fine* la taxe).

Mais la diversité des modes de financement (développement de la redevance, entraînant la qualification de service public industriel et commercial) et la diversification des recettes des collectivités « déchets » (issues de la valorisation matière, la valorisation énergétique ou des diverses prestations de services) ont pour effet d'inscrire une part croissante de l'activité des collectivités dans le champ de la TVA et de faire émerger des situations mixtes.

Dans certains cas bien spécifiques, les collectivités peuvent avoir intérêt à « opter » pour la TVA, notamment lorsque le mécanisme de récupération se révèle plus avantageux que le dispositif d'accès au FCTVA. Dans d'autres cas, elles y sont contraintes par la nature des activités qu'elles exercent. D'où la nécessité de bien comprendre les mécanismes d'assujettissement et les stratégies d'option éventuelle, dans un souci de sécurisation mais aussi d'optimisation financière.

Dans cette perspective, ce guide tente de réaliser l'impossible, c'est-à-dire être à la fois technique et pédagogique, précis et accessible. Il a pour ambition d'offrir à ses lecteurs, au travers de niveaux de lecture multiples, les clés de compréhension d'une matière extrêmement complexe et dense, ainsi que l'envie d'aller plus loin dans l'appropriation des conditions dans lesquelles les activités déchets peuvent être soumises à la TVA.

La première partie de ce guide est une présentation des principes généraux de la TVA. Par sa technicité et son caractère théorique, elle requiert un certain niveau de concentration qui, s'il est au rendez-vous, permettra au néophyte d'accéder avec d'autant plus d'aisance à la seconde partie, plus opérationnelle et davantage illustrée par des exemples concrets concernant l'application de la TVA à la collecte et au traitement des déchets.

Enfin, plusieurs fiches placées en annexe font le point sur des concepts précis, dont la maîtrise est indispensable pour appréhender avec acuité les enjeux fiscaux qui entourent la gestion des déchets.

Emmanuel CHARIL
responsable du pôle
institutionnel,
juridique et fiscal

PARTIE 1

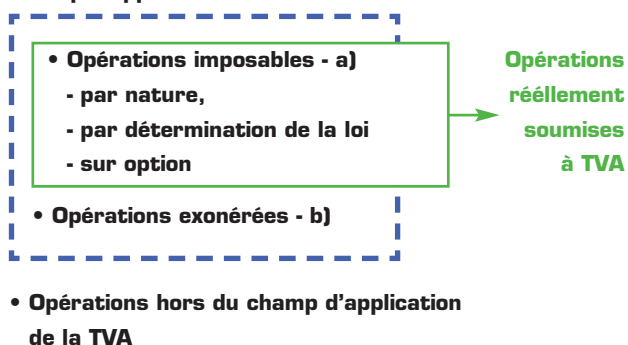
LES PRINCIPES GÉNÉRAUX DE LA TVA

1 - Champ d'application – précisions terminologiques

1. 1. Opérations imposables

Les articles 256 à 263 du Code général des impôts (CGI) listent les opérations imposables à la TVA, en distinguant celles imposables par nature de celles imposable sur option.

Champ d'application de la TVA



a) Les opérations imposables par nature sont les livraisons de biens corporels ou les prestations de services effectuées à titre onéreux par une personne assujettie à TVA ([article 256 CGI](#)) (voir encadré ci-après).

Certaines opérations, normalement placées en dehors du champ d'application de la TVA, y sont réintégrées en vertu d'une disposition expresse du Code (**opérations imposables par détermination de la loi**). C'est le cas par exemple de la livraison à soi-même de bien, qui consiste pour un assujetti à utiliser un bien de son entreprise pour ses besoins privés ([voir annexe p. 26](#)).

Un certain nombre d'opérations sont **imposables sur option** ([articles 260 à 260 CA CGI](#)). C'est le cas des opérations relatives à la collecte et au traitement des déchets lorsque ce service est financé par la redevance d'enlèvement des ordures ménagères (REOM) (art. 260 A CGI) ([voir infra, p.11](#)).

b) Les opérations exonérées sont les opérations situées dans le champ d'application de la TVA, mais qui échappent à l'imposition aux termes de dispositions expresses du Code général des impôts ([articles 261 à 263 CGI](#)).

1. 2. Assujetti et redevable

Il convient de distinguer les notions d'assujetti et de redevable :

- l'**assujetti** est celui qui exerce des opérations entrant dans le champ d'application de la TVA.
- le **redevable** est celui qui doit effectivement s'acquitter à l'Etat de la taxe qu'il a collectée. Il existe tout au long de la chaîne, de la production à la consommation d'un bien ou service, de nombreux redevables. Le consommateur final, qui supporte le coût de la TVA, n'est pas légalement redevable.

Si un redevable est toujours assujetti, la réciproque n'est en effet pas valable : du fait des exonérations, un assujetti peut réaliser des opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA sans avoir de TVA à verser à l'Etat.

Assujetti partiel

Les collectivités exerçant à la fois des activités dans le champ et hors champ sont des assujetties partielles.

Redevable partiel

Les assujettis n'exerçant que des activités dans le champ, mais dont certaines sont exonérées, sont des redevables partiels.

Opérations réalisées	Dans le champ d'application	Dans le champ + hors champ
Pas d'opérations exonérées	Assujetti total	Assujetti partiel
Opérations imposées + exonérées	Redevable partiel	Assujetti et redevable partiel

2 - Mécanisme

La TVA est un impôt indirect. Aux divers stades du circuit économique, chaque redevable calcule la TVA due et l'intègre dans le prix de vente du bien ou de la prestation.

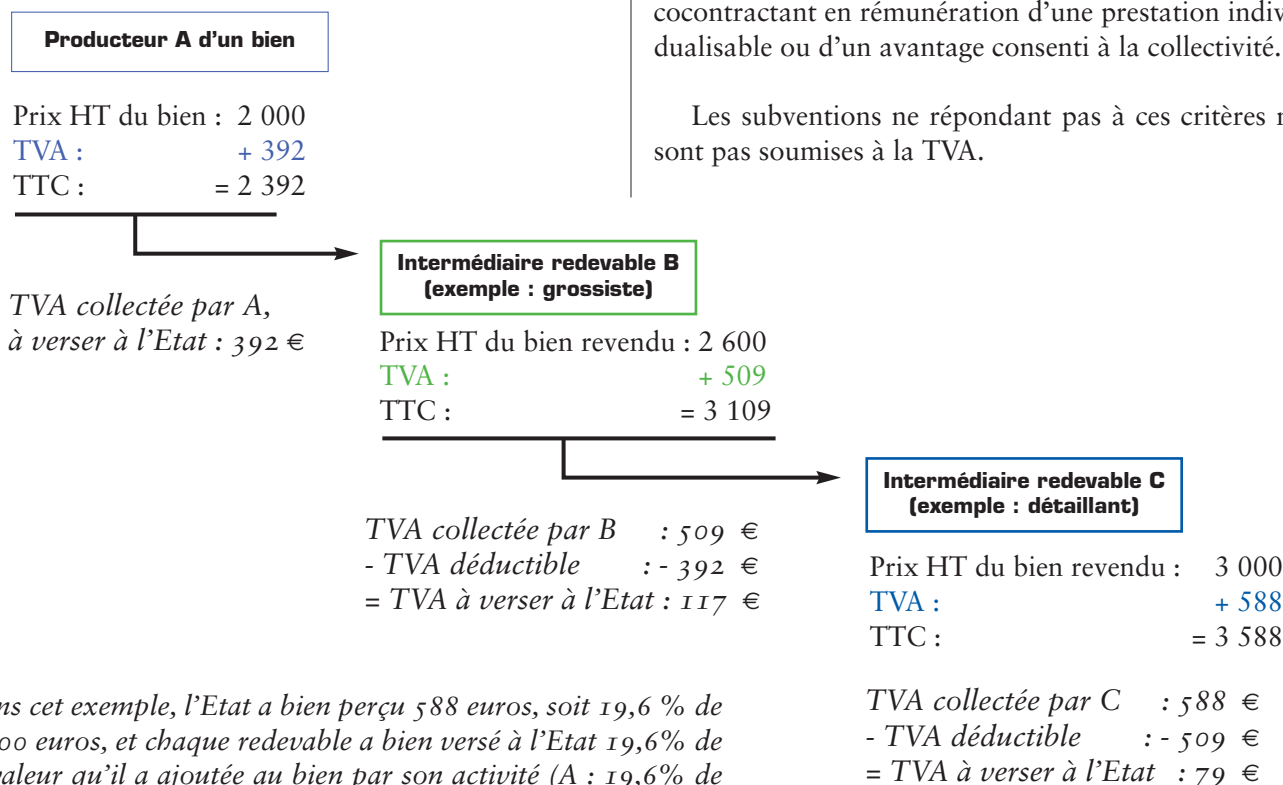
Pour le calcul du montant à verser, il déduit de cet impôt la taxe qui a grevé les éléments constitutifs du prix de revient de l'opération réalisée, et ne verse à l'Etat ⁽¹⁾ que la différence ([voir infra, droit à déduction, p. 8](#)) :

$$\text{TVA à verser} = \text{TVA collectée} - \text{TVA déductible}$$

La TVA est donc supportée par les consommateurs finaux. Le rôle des assujettis consiste à percevoir la taxe pour le compte de l'Etat.

Exemple :

Par souci de simplification de la démonstration, nous prendrons comme postulats un taux de TVA unique à 19,6 % ainsi qu'une TVA déductible correspondant uniquement à la TVA payée de B à A et de C à B, hors TVA afférente aux autres opérations.



Dans cet exemple, l'Etat a bien perçu 588 euros, soit 19,6 % de 3 000 euros, et chaque redevable a bien versé à l'Etat 19,6% de la valeur qu'il a ajoutée au bien par son activité (A : 19,6% de 2000 euros, B : 19,6 % de 600 euros, C : 19,6 % de 400 euros).

3 - Règles d'assiette

La base d'imposition de la TVA est constituée de l'ensemble des sommes perçues ou à percevoir par le fournisseur en contrepartie de la livraison du bien ou de la prestation de service. En d'autres termes, il s'agit du prix du produit ou service, tous frais et taxes compris (la TGAP par exemple) à l'exception bien sûr de la TVA elle-même ([art. 266 et 267 CGI](#)).

Les subventions qui représentent la contrepartie d'une prestation de services ou d'une livraison de biens ou qui constituent le complément direct du prix d'une telle opération sont imposables et suivent le régime de l'opération dont elles constituent la contrepartie ou le complément de prix ([pour plus de précisions, cf annexe 6, p.27](#)).

Les subventions seront ainsi imposables dans deux cas :

- elles constituent la contrepartie d'un service rendu : il existe un engagement de la part de l'organisme qui reçoit la subvention à fournir un bien ou un service déterminé ;
- elles constituent un complément de prix.

Sont ainsi par exemple soumises à TVA les subventions versées par une collectivité territoriale à son cocontractant en rémunération d'une prestation individualisable ou d'un avantage consenti à la collectivité.

Les subventions ne répondant pas à ces critères ne sont pas soumises à la TVA.

1) Le recouvrement de la TVA est effectué par la Direction générale des Finances publiques (DGFiP).

4 – Taux applicables

Le taux normal

Un taux normal de 19,6 % s'applique à toutes les opérations imposables pour lesquelles un autre taux n'est pas expressément prévu ([art. 278 CGI](#)).

Le taux réduit

L'[article 279 h du Code général des impôts](#) prévoit l'application d'un taux réduit de TVA à 7% à certaines opérations. Peuvent notamment bénéficier de ce taux, dans certaines conditions, les prestations de collecte, de tri et de traitement des déchets ménagers et assimilés ([voir infra, p.14](#)).

Taux particuliers en Corse

En vertu de l'[article 297 du Code général des impôts](#), bénéficient de taux particuliers certaines opérations dans les départements de Corse, notamment les ventes d'électricité en basse tension (8,7%) ou encore les abonnements relatifs aux livraisons d'électricité d'une puissance maximale inférieure ou égale à 36 kilovoltampères, d'énergie calorifique et de gaz naturel combustible, distribués par réseaux, ainsi que la fourniture de chaleur lorsqu'elle est produite au moins à 50 % à partir de la biomasse, de la géothermie, des déchets et d'énergie de récupération (2,10%).

Taux particuliers dans les départements et régions d'outre-mer

La taxe sur la valeur ajoutée n'est provisoirement pas applicable dans le département de la Guyane ([art. 294 CGI](#)). En vertu de l'[article 296 du CGI](#), dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion, la taxe sur la valeur ajoutée est perçue :

- au taux réduit de 2,10 % pour les opérations soumises aux taux réduits de 5,5% ou 7% sur le reste du territoire français (donc pour les opérations de collecte, tri et de traitement des déchets ménagers et assimilés ayant fait l'objet d'un contrat avec Eco-Emballages),
- au taux normal de 8,50 % dans les autres cas.

5 – Déclaration et paiement de la TVA

Le versement à l'Etat de la TVA collectée se fait à l'aide de déclarations dont la forme et le rythme de dépôt dépendent du régime d'imposition de l'assujetti ([art. 287 CGI](#)) :

Régime normal

Les assujettis relevant du régime normal doivent déclarer et payer mensuellement la TVA devenue exigible au cours du mois précédent. La déclaration peut être faite trimestriellement si la TVA est inférieure à 4 000 € par an.

Chaque déclaration doit être déposée au plus tard le 24 du mois suivant, selon le cas, le mois ou le trimestre au titre duquel la taxe est due ([art. 39 ann. IV CGI](#)). Si la déclaration dégage une TVA à payer, elle doit être accompagnée du paiement de celle-ci.

Régime simplifié d'imposition

Peuvent bénéficier du régime simplifié les personnes dont le chiffre d'affaires n'excède pas 234 000 €⁽²⁾ ([art. 302 septies A CGI](#)). Ce régime se caractérise par l'absence d'obligations déclaratives en cours d'année, les assujettis devant simplement acquitter quatre acomptes trimestriels, qui feront l'objet d'une régularisation lors du dépôt de la déclaration annuelle de TVA.

Les assujettis relevant du régime simplifié doivent déclarer et payer quatre acomptes en avril, juillet, octobre et décembre de chaque année, et déposer au plus tard avant le 2^e jour ouvré suivant le 1^{er} mai une déclaration récapitulant l'ensemble des opérations imposables de l'année civile précédente. La TVA correspondante est due sous déduction des acomptes déjà versés. Lorsque la TVA due pour l'année ou l'exercice précédent est inférieure à 1 000 €, l'assujetti est dispensé du paiement.

Franchise en base

Pour 2012, les assujettis concernés par cette règle sont ceux dont le chiffre d'affaires hors taxes n'excède pas 32 600 € (81 500 € pour les activités de livraisons de biens, ventes à consommer sur place ou prestations d'hébergement) ([art. 293 B CGI](#)).

Les assujettis relevant du régime de franchise en base ne sont pas redevables de la TVA et n'ont aucune déclaration à déposer. Ils indiquent alors sur leurs factures, à leurs clients, la mention « *TVA non applicable, article 293B du CGI* ». Ils devront en revanche payer la TVA à leurs fournisseurs/prestataires de services.

N'étant pas redevables, ils ne peuvent pas bénéficier du droit à déduction (voir infra). Ils peuvent alors faire le choix de renoncer au régime de franchise, par déclaration au service des impôts. Ce choix répondra notamment à la volonté de bénéficier du droit à déduction. Ils devront respecter les obligations correspondant au régime réel, normal ou simplifié selon les cas.

Exemple : A bénéficie du régime de franchise de base.
 - A achète 1 000 € HT de marchandises à B, assujetti, au taux de 19,6 %. Il devra payer 196 € de TVA, qu'il ne pourra récupérer par la voie fiscale ;
 - A réalise une prestation de service pour C, assujetti. Il précisera sur la facture « *TVA non applicable, article 293 B du CGI* ». C ne paiera donc pas de TVA.

2) Ce chiffre est porté à 777 000 € pour les entreprises dont le commerce principal est la vente de marchandises, objets, fournitures et denrées ou l'hébergement. Il est ajusté s'il y a lieu au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année civile.

6 - Le droit à déduction

6.1. Mécanisme

Selon l'[article 271 du CGI](#), la TVA qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la TVA applicable à cette opération :

- dans un premier temps, le redevable calcule la TVA sur le montant des opérations imposées = **TVA brute, ou collectée** ([cf schéma p.6](#)) ;
- dans un second temps, il récupère, sous réserve de certaines limitations et exclusions, la taxe ayant grevé les achats, services et travaux concourant à la réalisation de ses opérations ouvrant droit à déduction = **TVA déductible**.

Il reverse à la DGFip la différence entre la taxe collectée et la taxe déductible, ou **TVA nette**. Si la taxe déductible excède la taxe exigible, le redevable bénéficie alors d'un crédit de TVA dont il peut demander le remboursement ([voir infra, p. 9](#)).

L'imposition des recettes à la TVA permet aux collectivités de déduire la TVA qui a grevé les biens et services acquis pour les besoins de l'exploitation du service considéré.

Exemples :

1) TVA brute, ou collectée	:	196 euros
TVA déductible	:	50 euros
TVA à verser (196-50)	:	= 146 euros
2) TVA brute	:	196 euros
TVA déductible	:	- 200 euros
Crédit de TVA	:	+ 4 euros

A contrario, la non imposition a pour conséquence une rupture dans la chaîne des déductions : la collectivité ne pouvant facturer la TVA à ses clients, elle ne peut déduire celle qu'elle a supportée à raison de ses acquisitions.

Exemple : Si l'on reprend les exemples précédents, la collectivité ne pourra déduire la TVA qu'elle a payée sur ses dépenses (50 dans le premier exemple, 200 dans le deuxième).

L'imputation de la taxe déductible (payée au fournisseur) sur la taxe exigible (facturée au client) s'effectue globalement pour l'ensemble des opérations réalisées au cours d'une période déterminée (mois, trimestre ou année), et non opération par opération.

Si l'ensemble des recettes d'un redevable (en dehors de certaines subventions, [voir infra, annexe 6](#)) est imposé à la TVA, il pourra déduire la TVA sur l'ensemble de ses charges. Les collectivités sont souvent soumises à un régime mixte pour le service public de collecte et traitement des déchets.

6.2. Conditions

Conditions de fond

Les conditions du droit à déduction sont les suivantes :

- **les biens ou services doivent être affectés à la réalisation d'opérations imposables** ([art. 271 II CGI](#)). Cette affectation n'est pas nécessairement exclusive. En cas d'affectation partielle, le droit à déduction sera partiel ([cf infra, calcul du coefficient de déduction en 3. et en annexe, fiche 2](#)).
- **les biens ou services doivent être nécessaires à l'exploitation, et ne doivent pas faire l'objet d'une utilisation privative à plus de 90 % de leur utilisation totale** ([art. 206 IV 1 ann. II CGI](#)). Pour les collectivités territoriales, la notion d'utilisation privative s'apprécie de la même façon que pour les entreprises en général, à savoir qu'elle correspond à la satisfaction de besoins privés, comme ceux du personnel, ou plus généralement à une affectation à des fins étrangères à l'exploitation d'une activité imposable.
- **la déduction n'est pas exclue par une disposition du CGI.**

Il n'est pas nécessaire que le redevable soit propriétaire du bien pour déduire la TVA. Il suffit qu'il l'utilise dans le cadre de son exploitation.

Conditions de forme

- **la TVA doit être mentionnée expressément sur une facture**, ou déclaration d'importation s'il s'agit d'une acquisition intracommunautaire ([art.271 II CGI](#)). En cas d'auto-liquidation, mécanisme où la TVA est déclarée et acquittée par le client, appliqué notamment pour les vents de matériaux de récupération ([voir infra, p.15](#)), la facture portera la mention de l'application de ce dispositif.
- **le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable** ([art. 271 I 2 CGI](#)). En pratique, la TVA déductible doit donc être mentionnée sur la déclaration déposée au titre du mois au cours duquel sont intervenus l'acquisition des biens ou l'encaissement des services ([cf supra, page 7](#)).
- **la déduction de la taxe** ayant grevé les biens et les services est alors opérée par imputation sur la taxe due par le redevable au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance ([art. 271 I 3 CGI](#)).

6.3. Détermination du montant de taxe déductible

Avant le 1^{er} janvier 2008, les règles du droit à déduction étaient liées à deux critères : la qualité d'assujetti (assujetti partiel ou redevable partiel) et la nature du bien.

Le [décret 2007-566 du 16 avril 2007](#) a modifié les règles : a été abandonnée l'approche fondée sur la qualité de l'assujetti, au profit d'une approche fondée sur la notion d'« opération économique ». Depuis le 1^{er} janvier 2008, la taxe déductible relative à chaque bien ou service est ainsi déterminée en fonction de son coefficient de déduction.

Par simplicité, il est toutefois possible aux collectivités, lorsque des biens ou services sont utilisés concurremment pour des opérations imposables et des opérations situées hors du champ d'application de la TVA, de retenir un droit à déduction pour l'ensemble des dépenses en appliquant une clé de répartition unique. C'est souvent la solution retenue dans le domaine des déchets.

L'[instruction du 12 juillet 2012](#) sur la refonte des règles du droit à déduction, qui diffuse l'instruction du 9 mai 2007 relative à la détermination des droits à déduction³⁾, insiste sur cette possibilité : les collectivités peuvent ainsi être autorisées à déroger au principe de l'affectation de leurs dépenses en déterminant leur droit à déduction pour l'ensemble de leurs dépenses (mixtes ou non) en appliquant une clef de répartition unique. Cette autorisation ne nécessite plus de demande écrite auprès de l'administration.

La clé de répartition s'obtient donc en inscrivant au numérateur du rapport le montant hors taxe des recettes de l'entité afférentes aux opérations ouvrant droit à déduction et, au dénominateur, le montant total hors taxe des recettes de l'entité afférentes à ses opérations situées à la fois dans le champ et hors du champ d'application de la TVA.

$$\text{Clé de répartition unique} = \frac{\text{Recettes afférentes aux opérations ouvrant droit à déduction (HT)}}{\text{Recettes totales (dans le champ + hors champ) (HT)}}$$

Pour un développement du calcul du coefficient de déduction dans le cas où la clé de répartition unique ne serait pas retenue (pour des raisons historiques, par exemple), [voir en annexe, p.21](#).

6. 4. Modalités d'exercice du droit à déduction

Imputation

La déduction de TVA doit être en priorité opérée par voie d'imputation sur la taxe due par le redevable au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance ([art. 271 CGI](#)).

Par exemple, si la collectivité a collecté 100€ de TVA et a une TVA déductible de 40€, elle ne peut

3) Cette instruction du 9 mai 2007 a été diffusée une première fois par une instruction du 19 novembre 2007, puis du 19 janvier 2012.

demande le remboursement de 40€. Elle doit l'imputer sur les 100€ collectés, et verser 60€ à l'Etat.

L'excédent de taxe déductible qui n'a pu être imputé sur le montant de la TVA collectée au titre d'un mois donné est reporté jusqu'à épuisement sur les déclarations suivantes. Toutefois, cet excédent peut faire l'objet d'un remboursement.

Remboursement

Lorsque le montant de taxe déductible excède le montant de la taxe due, l'excédent de taxe non imputable est reporté, jusqu'à épuisement, sur les déclarations suivantes ([art.208 II ann. II CGI](#)).

Cet excédent peut également être remboursé dans les conditions fixées aux [articles 242-0 A à K de l'annexe II du CGI](#) :

- le remboursement porte sur le crédit de taxe déductible constaté au terme de chaque année civile ;
- les demandes de remboursement doivent être déposées au cours du mois de janvier et porter sur un montant au moins égal à 150 € ([art. 242-0 C ann. II CGI](#)) ;
- les collectivités qui déposent ou télétransmettent des déclarations trimestrielles de TVA ou qui sont soumises au versement d'acomptes trimestriels peuvent effectuer à l'issue de chacun des trois premiers trimestres civils une demande de remboursement. La demande doit alors porter sur un montant minimum de 760 €.

La demande de remboursement peut même être effectuée par un assujetti qui débute son activité et qui n'a pas encore réalisé de ventes ou prestations soumises à la TVA : dans ce cas, la demande de remboursement peut porter sur l'ensemble de la TVA déductible sur les frais engagés pour le lancement de son activité.

Les demandes de remboursement sont adressées au service des impôts dont dépend l'assujetti en même temps que la déclaration de TVA.

6. 5. Régularisations et reversements

La déduction est en principe définitivement acquise à l'assujetti. Cependant, les [articles 207 et suivants](#) de l'annexe II du Code général des impôts prévoient un certain nombre de cas dans lesquels la déduction doit faire l'objet d'une régularisation.

Les régularisations sont susceptibles d'intervenir pendant un délai (appelé « période de régulation ») de cinq ans pour les biens meubles immobilisés. Pour les immeubles, ce délai est porté à vingt ans.

Voir [Fiche 3](#) en annexe pour plus de précisions.

7- Obligations d'ordre comptable

En vertu de l'[article 201 octies de l'annexe II du CGI](#), chaque service pour lequel les collectivités locales, leurs groupements ou leurs établissements publics ont exercé l'option à la TVA ([voir supra, p.11](#)) doit faire l'objet, conformément au Code général des collectivités territoriales, d'une comptabilité distincte s'inspirant du Plan comptable général faisant apparaître un équilibre entre :

- d'une part, l'ensemble des charges du service, y compris les amortissements techniques des immobilisations ;
- d'autre part, l'ensemble des produits et recettes du service.

L'[article 209 de l'annexe II du CGI](#) oblige quant à lui les assujettis à suivre dans des comptes distincts :

- les opérations situées hors champ et celles impossibles (ce qui ne constitue pas une obligation supplémentaire à l'obligation de l'article 201 octies) ;
- les secteurs distincts d'activités non soumis à des dispositions identiques au regard de la TVA.

On entend par secteur distinct d'activité le fait d'isoler des activités différentes dans des comptes distincts.

Dans sa [documentation administrative DB3D1722](#), le ministère de l'Economie et des Finances précise (point 3) que l'incinération des ordures ménagères et la vente de produits annexes (vapeurs, sous produits), réalisées par un syndicat intercommunal exploitant une usine d'incinération des ordures ménagères, constituent une activité unique, car ces opérations sont réalisées à partir d'équipements communs (bâtiments, fours, ...) et font appel au même personnel. Elles ne doivent donc pas être érigées en secteurs distincts d'activité.

8 - Le Fonds de compensation pour la TVA

Les collectivités exerçant des activités hors champ de la TVA supportent de la TVA sur leurs investissements et ne peuvent donc accéder aux mécanismes de récupération de la TVA par la voie fiscale, ou partiellement seulement si elles bénéficient d'un droit à déduction partiel par la voie fiscale.

Le système du Fonds de compensation pour la TVA (FCTVA, alimenté par des dotations budgétaires ouvertes chaque année par la Loi de finances) est destiné à assurer à ces collectivités la compensation d'une partie de la TVA qu'ils acquittent.

Son fonctionnement est régi par les articles [L 1615-1 à 13](#) et [R 1615-1 à D 1615-7](#) du [Code général des collectivités territoriales](#).

Nous détaillerons le fonctionnement du FCTVA en partie 2 ([p.16](#)).

PARTIE 2

TVA ET COLLECTE ET TRAITEMENT DES DÉCHETS

1 - La place et le positionnement du service public de gestion des déchets au regard de la TVA

1. 1. Le principe : le service public de gestion des déchets, une activité hors champ de la TVA

L'assujettissement des collectivités territoriales à la TVA varie selon la nature des activités exercées.

Selon l'[article 256 B du CGI](#), les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs (...) lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence.

Le service public d'élimination des déchets est donc en principe une activité située hors du champ d'application de la TVA.

1. 2. L'option possible pour la TVA pour les collectivités à la REOM

Toutefois, les activités relevant du service public d'élimination des déchets peuvent être soumises à TVA sur option si le service est financé par la redevance d'enlèvement des ordures ménagères, l'[article 260 A du CGI](#) offrant aux collectivités locales la possibilité d'opter pour l'assujettissement à la TVA. Dans ce cas, les usagers du service paient une TVA sur leur redevance. La collectivité ouvre un compte TVA, comprenant la TVA collectée auprès des usagers et la TVA versée à ses fournisseurs. Elle peut donc exercer son droit à déduction et récupérer la TVA sur ses achats de fournitures et ses investissements.

Déclaration d'option pour l'assujettissement

La déclaration d'option pour l'assujettissement, formulée sur papier libre et revêtue de la signature de l'autorité compétente (maire, président du syndicat...), doit être adressée au service local des impôts, accompagnée d'un extrait du registre des délibérations de l'assemblée qui a pris la décision d'option, ainsi que de la déclaration d'identification de la collectivité de l'[article 286 du CGI](#).

L'option doit s'exercer service par service. A cet égard, les opérations de collecte et de traitement des ordures ménagères constituent un seul et même service au regard des dispositions de l'article [260 A du CGI](#)⁽⁴⁾.

Les collectivités en charge des opérations d'élimination des déchets ménagers assujetties totales ou partielles à la TVA peuvent alors opérer la déduction de la taxe qui a grevé les dépenses engagées pour la réalisation des opérations taxables, le cas échéant partiellement en fonction de leur coefficient de déduction ([voir annexe fiche 2](#)).

Dénonciation

L'option peut être dénoncée à partir du 1^{er} janvier de la cinquième année civile qui suit celle au cours de laquelle elle a été exercée.

Portée et durée de l'option

L'option ou sa dénonciation prend effet à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est formulée auprès du service des impôts ([art. 201 quinquies al. 2 ann. II CGI](#)).

1. 3. L'assujettissement de plein droit des activités dans le champ concurrentiel

Le principe de non assujettissement a une autre limite, issue de l'[article 256 B](#) : les activités risquant d'entraîner des distorsions de concurrence seront automatiquement dans le champ de la TVA. C'est le cas des prestations effectuées pour des tiers (communes ou entreprises), des ventes de matériaux, de compost, d'énergie ou de biogaz.

Nous verrons toutefois qu'il existe désormais un régime particulier pour les ventes de déchets neufs d'industrie et les matériaux de récupération ([voir infra, page 15](#)).

La collectivité ou le groupement en charge de la gestion des déchets sera alors :

- soit soumis(e) à un régime mixte (assujetti(e) partiel(le), éventuellement redevable partiel(le)) si le service est financé par la TEOM ou le budget général ou si elle/il est à la REOM et n'a pas exercé l'option ;
- soit assujetti(e) totale si elle/il est à la REOM et a opté pour l'assujettissement (voir 2), ou s'il s'agit d'un syn-

4) CAA Lyon, arrêt n° 05LY00538 du 7 avril 2008, Communauté de communes Beaume-Drobie.

dicat financé uniquement par des contributions budgétaires et ayant renoncé à l'exonération (voir paragraphe 5 ci-après).

1. 4. Le recours à un prestataire privé

Si elle est confiée à un prestataire privé exerçant une activité économique, la prestation de collecte ou traitement des déchets sera soumise à TVA, payée par la collectivité.

1. 5. Les prestations entre collectivités

Quelle est la situation juridique ?

Comme nous l'avons vu, la collectivité qui finance le service sur son budget général ou par la TEOM est réputée exercer une activité située hors du champ d'application de la TVA, tandis que celle qui finance son service par la REOM peut exercer une option pour l'assujettissement du service.

Dans tous les cas, les entreprises prestataires des collectivités doivent soumettre à TVA leur rémunération. Il en va de même en principe des prestations rendues par un groupement intercommunal lorsque les communes assurent la collecte et confient à un groupement intercommunal la construction, l'exploitation d'un centre de tri ou d'une usine d'incinération.

Lorsque les attributions du service d'élimination sont réparties entre deux entités, l'une étant chargée de la collecte et l'autre du traitement, la collectivité ou le groupement titulaire de la collecte, à qui il incombe de choisir le mode de financement, est considéré(e) comme le titulaire du service dans son ensemble, le groupement responsable du traitement étant, pour sa part, considéré fiscalement comme un prestataire de services (la DGCL ne le considère pas quant à elle comme un prestataire).

Si aucune des collectivités membres du groupement à compétence traitement n'est assujettie à la TVA pour le service d'enlèvement des déchets, celui-ci peut bénéficier pour les prestations de traitement de l'exonération admise par une décision ministérielle du 25 octobre 1983, commentée par l'instruction du 31 janvier 84 (*Bulletin officiel des impôts* 3 A-4-84 du 31 janvier 1984). Les sommes reçues par les collectivités pour l'exercice de cette activité ne sont alors pas soumises à TVA.

En revanche, si le groupement n'applique pas la décision ministérielle (cette renonciation concerne alors l'ensemble des communes bénéficiaires) ou si au moins l'une des collectivités est assujettie à la TVA, il doit soumettre à TVA la totalité de ses recettes d'exploitation, y compris les versements de toute nature provenant des collectivités locales.

PRESTATIONS DE SERVICE RENDU PAR UN GROUPEMENT A SES ADHERENTS

CAS 1 : Syndicat de traitement



AUCUNE COLLECTIVITE N'EST IMPOSEE à LA TVA parmi les collectivités adhérentes à compétence collecte

= le syndicat peut choisir de **soumettre** ou **non** à TVA l'ensemble de ses prestations

CAS 2 : Syndicat de traitement



AU MOINS 1 COLLECTIVITE EST IMPOSEE à LA TVA parmi les collectivités adhérentes à compétence collecte

= l'ensemble des prestations est **obligatoirement** soumis à TVA

Régimes dérogatoires et TVA

En vertu des articles [L 2333-76 du CGCT](#) et [1379-0 bis du CGI](#), le choix du mode de financement appartient aux communes, EPCI et syndicats à compétence déchets assurant au moins la collecte.

Par dérogation, les EPCI à fiscalité propre à compétence déchets adhérent pour l'ensemble de la compétence à un syndicat mixte peuvent décider :

- soit de choisir et de percevoir la TEOM ou la REOM pour leur propre compte (régime dérogatoire n°1, accessible également aux communes) ;
- soit de percevoir la TEOM ou la REOM en lieu et place du syndicat (régime dérogatoire n°2).

Dans le cas d'un syndicat exerçant au moins la compétence traitement pour ses adhérents, si les adhérents ont mis en place le régime dérogatoire n°1, les reversements de taxe ou de redevance seront considérées par la DGFip comme la contrepartie des prestations de service que leur fournit le syndicat. Ils seront donc soumis à TVA, sauf à ce que le syndicat ait demandé à bénéficier de l'exonération admise par la décision ministérielle du 25 octobre 1983 (cf supra).

En revanche, si les adhérents décident de mettre en place le régime dérogatoire n°2, le service ne sera pas soumis à TVA s'il est financé par la TEOM ou le budget, et le sera s'il est financé par la REOM et que la collectivité a opté pour l'assujettissement ([voir supra, page 11](#)). Le reversement de la REOM perçue en lieu et place du syndicat devra se faire avec TVA, dont le reversement à la DGFip incomberait au syndicat.

Taux

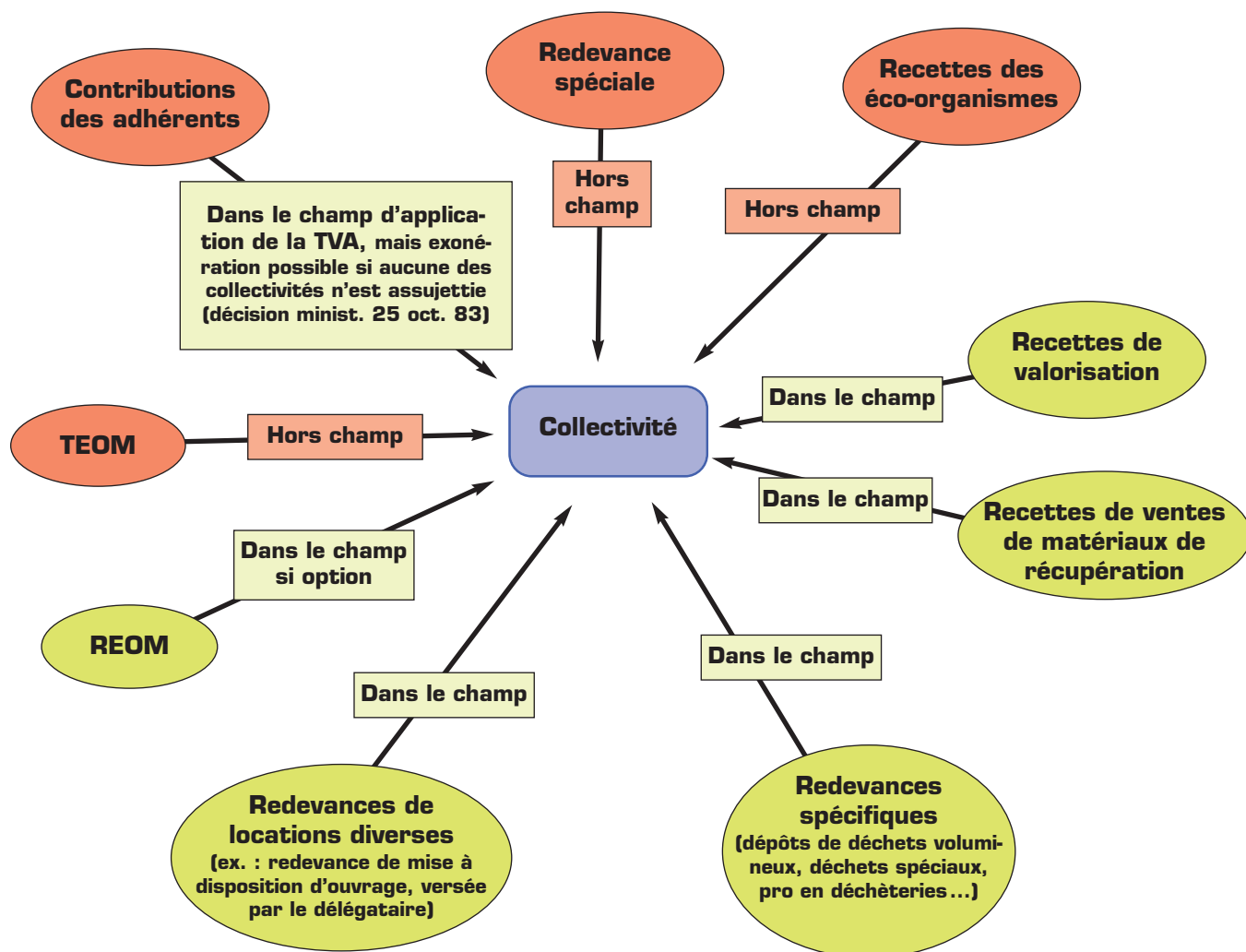
La doctrine fiscale prévoit que, lorsqu'elles sont imposables, les recettes – *quelle que soit leur dénomination : contributions, cotisations, remboursements de frais, redevances proportionnelles ou correspondant aux annuités d'emprunt, prise en charge des annuités d'emprunt auprès de l'organisme prêteur...* – des collectivités qui rendent des services à d'autres collectivités sont soumises au taux applicable aux opérations auxquelles elles se rapportent, c'est-à-dire 7% pour les opérations de collecte, tri et traitement des déchets ména-

gers. Les autres prestations de services sont soumises au taux normal ; il en va ainsi, par exemple, des prestations de gestion de déchets industriels.

Quelles sont les pratiques observées ?

La plupart des communes regroupées en syndicat bénéficient des dispositions de la décision interministérielle du 25 octobre 1983. Toutefois, si les contributions versées sont exonérées de la TVA, l'activité du syndicat n'en reste pas moins dans le champ de la TVA.

Collectivités, déchets et TVA : schéma global



2 - Le taux réduit applicable aux opérations de collecte et traitement des déchets

L'article 279 h du [Code général des impôts](#) prévoit l'application du taux réduit de TVA à 7 % aux prestations de collecte, de tri et de traitement des déchets ménagers et assimilés ayant fait l'objet d'un contrat conclu entre une commune ou un établissement public de coopération intercommunale et un organisme agréé. Concrètement, il s'agit des contrats conclus entre les collectivités et Eco-Emballages, garantissant que les emballages ménagers ont fait l'objet d'une collecte sélective en vue de leur recyclage.

Les [instructions du 12 mai 1999](#) (BOI n° 3-C-3-99 du 20 mai 1999) et [du 16 novembre 2005](#) (BOI n°3-C-7-05 du 16 novembre 2005) ont eu l'occasion de préciser les conditions d'application du taux réduit :

2. 1. Les bénéficiaires

Les instructions fiscales du 12 mai 1999 et du 16 novembre 2005 déterminent les bénéficiaires, à savoir :

- les collectivités locales ayant conclu un contrat avec un organisme agréé ;
- les collectivités membres d'un établissement public de coopération intercommunale ayant conclu un tel contrat ;
- les groupements qui n'ont pas directement conclu de contrat avec un organisme agréé, mais dont des membres ont conclu un tel contrat.

2. 2. Les opérations concernées

Le taux réduit s'applique alors aux prestations de services « *qui concourent au bon déroulement des opérations de collecte et de tri sélectifs des déchets ménagers et assimilés et de traitement de ces déchets.* » Les investissements restent taxés au taux normal de TVA.

Les prestations au taux réduit sont les suivantes :

- les prestations de collecte et de tri sélectifs des déchets ménagers et assimilés (y compris les prestations réalisées dans les déchèteries) ;
- les prestations de traitement des déchets ayant fait l'objet d'une collecte sélective (incinération, compostage, méthanisation, mise en décharge) ;
- les prestations de services concourant au bon déroulement de la collecte :
 - les prestations de location et de maintenance de bacs roulants ou de conteneurs,
 - les prestations de transport et de transit des déchets (lors de la collecte, entre le centre de tri et les lieux de traitement),

- les prestations de conditionnement des déchets,
- les prestations de transport et de stockage des résidus du traitement,
- les prestations d'entretien des installations ou du matériel qui nécessitent des fournitures représentant une part minimale du coût total des prestations,
- les prestations de communication auprès des usagers destinées à faciliter la mise en œuvre et le développement de la collecte sélective.

Les opérations suivantes restent soumises à une TVA à taux normal :

- les prestations de collecte et de traitement des déchets autres que les déchets ménagers et assimilés,
- les prestations préalables à la mise en place d'un système de collecte et de tri sélectifs (prestations d'ingénierie et de conseil, réalisation d'études),
- les opérations d'acquisition ou de construction d'installations et notamment d'une usine d'incinération ou d'une déchèterie, quelle que soit la proportion dans laquelle ces installations sont utilisées pour réaliser des opérations soumises au taux réduit,
- les acquisitions de bacs roulants, de conteneurs et d'autres matériels,
- les ventes d'énergie ou de matériaux recyclables (les ventes de composts sont taxées au taux réduit car il s'agit de produits à usage agricole assimilables à des engrais).

Concernant les prestations communes d'achat de pièces détachées et d'entretien de bennes à ordures ménagères, l'acquisition isolée de pièces détachées ne donne pas lieu à l'application du taux réduit, mais si le coût de main d'œuvre est supérieur au coût des pièces, il est admis que l'ensemble bénéficie du taux réduit.

Ainsi que l'a précisé le gouvernement à l'occasion d'une [question parlementaire](#) (question au Sénat n°0739S, réponse 15 juin 2005), les dépenses de gros entretien et de renouvellement des installations de traitement de ces déchets supportées par le délégataire en application des dispositions d'un contrat de délégation de service public représentent un coût qui contribue à la détermination du prix de la prestation de traitement réalisée au moyen de ces installations. N'étant pas une prestation détachable, elles doivent donc être soumises au même taux que l'opération de traitement des déchets, c'est-à-dire au taux réduit.

Deux situations doivent être envisagées :

- si la totalité de la population de la commune ou de l'EPCI ayant conclu un contrat est concernée par la collecte et le tri sélectifs, le taux réduit de TVA s'applique à l'ensemble des opérations de collecte, de tri et de traitement des déchets ménagers et assimilés, ainsi qu'à celles concourant au bon déroulement de ces opérations ;
- si une partie seulement de la population de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale ayant conclu un contrat avec Eco-Emballages est concernée par la collecte et le tri sélectifs :
 - les prestations de collecte, de tri et de traitement réalisées exclusivement au profit de la population concernée par la collecte et tri sélectifs seront soumises au taux réduit ;
 - les prestations de collecte, de tri et de traitement réalisées exclusivement au profit de la population où la

collecte et le tri sélectifs ne sont pas encore mises en œuvre resteront soumises au taux normal ;

- les prestations de collecte, de tri et de traitement réalisées pour partie au profit de populations concernées par la collecte et le tri sélectifs bénéficieront du taux réduit en proportion de cette population par rapport à la population totale du territoire couvert par la collectivité.

Pour déterminer la population concernée par la collecte sélective, il convient de prendre en compte la population réelle effectivement concernée par un dispositif de collecte sélective en porte-à-porte et le nombre de points d'apport volontaire constitués d'au moins deux conteneurs différents affectés à la collecte de matériaux d'emballage, pour la partie de la population uniquement concernée par un dispositif d'apport volontaire. Chaque point d'apport est réputé couvrir une population de 500 habitants.

3 - Focus sur les ventes de matériaux de récupération - le mécanisme d'auto-liquidation

Le redevable de la TVA (celui chargé de déclarer et payer la TVA) est en principe celui qui réalise les livraisons ou prestations de service (art. 256 et 283 CGI).

Dans quelques cas précis (à titre principal, les acquisitions intracommunautaires et les services immatériels), on applique la procédure d'auto-liquidation de la TVA par le client : le client reçoit une facture HT de son fournisseur/prestataire et doit alors auto-déclarer et payer la TVA.

Le champ des opérations concernées par ce mécanisme est fixé par l'[article 283 du CGI](#).

La Loi de finances rectificative pour 2007 (art.57), applicable au 1^{er} janvier 2008, a inséré dans cet article un point 2 sexies, selon lequel :

« Pour les livraisons et les prestations de façon⁽⁵⁾ portant sur des déchets neufs d'industrie et des matières de récupération, la taxe est acquittée par le destinataire ou le preneur qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France ».

Sont concernées les livraisons de déchets neufs d'industrie et de matières de récupération dont le lieu d'imposition est situé en France. Les entreprises réalisant des livraisons de déchets neufs d'industrie, ou les collectivités vendant des matériaux issus de la collecte sélective n'ont donc ni à déclarer, ni à payer la TVA due

au titre de ces opérations. Les factures entrant dans ce champ d'application doivent, depuis le 1^{er} janvier 2008, être émises hors taxes et comporter, outre les mentions habituelles, la mention suivante : « article 283 2 sexies du Code général des impôts, régime d'auto-liquidation, TVA acquittée par le preneur ».

Les factures mentionnent également les numéros d'identification à la TVA du fournisseur et du preneur.

Le client (acheteur des matières de récupération) doit payer la facture hors taxes et procéder à l'auto-liquidation : il déclare le montant total HT de la livraison sur sa déclaration de TVA et calcule le montant de TVA correspondante, qu'il pourra par la suite déduire dans les conditions habituelles.

Le défaut d'auto-liquidation est sanctionné par une amende égale à 5 % du montant de la TVA qui n'a pas été correctement auto-liquidée.

5) On peut définir l'opération de façon comme la transformation d'un produit appartenant à un tiers. Pour qu'existe un véritable marché de façon, quatre conditions doivent être respectées : le façonnier ne doit pas devenir propriétaire des biens apportés par le donneur d'ouvrage (son client) ; la valeur des matières apportées par le donneur d'ouvrage, augmentée des frais de façon doit excéder la valeur des produits fournis par le façonnier ; les matières premières fournies par le donneur d'ordre doivent rester individualisées chez le façonnier tout au long de l'opération ; les opérations de façon doivent conduire à la réalisation d'un produit nouveau par l'entrepreneur de l'ouvrage (documentation de base 3 A 1151, §§ 15 à 20).

Mais l'application de ce régime tend à se restreindre, les douanes limitant le champ des matériaux de récupération.

Ainsi, pour la notion de transformation, l'[instruction des douanes n° 3 A-7-08 n°99 du 28 novembre 2008](#) a apporté la précision suivante :

« 7. Les matières de récupération comprennent les produits et objets hors d'usage ou mis au rebut qui sont récupérés en vue d'être valorisés ou recyclés dans un nouveau processus de production. Ces matières peuvent provenir des particuliers (ménages), des entreprises ou des collectivités.

8. A titre d'exemple, les déchets ou matières de récupération ayant fait l'objet, sur le site d'une

installation classée pour la protection de l'environnement, d'un traitement ou d'une préparation destiné à les rendre conformes à une norme les rendant directement incorporables dans un processus de production ne répondent plus à la définition de déchets neufs d'industrie ou de matières de récupération ».

Les douanes considèrent ainsi que les produits de papiers et cartons triés étant destinés à répondre aux standards d'une norme, et étant directement incorporables dans un processus de production (le papier est directement incorporable dans le pulpeur), ils doivent être considéré comme une matière première et ne peuvent en conséquence bénéficier du régime d'auto-liquidation.

4 - Le fonds de compensation pour la TVA et les déchets

Comme nous l'avons vu, le système du fonds de compensation de la TVA (FCTVA) est destiné à assurer aux collectivités exerçant des activités hors champ de la TVA la compensation d'une partie de la TVA acquittée sur les dépenses d'investissement.

Son fonctionnement est régi par les [articles L 1615-1 à 13 et R 1615-1 à D 1615-7 du Code général des collectivités territoriales](#) (CGCT).

4.1. Quelles sont les dépenses éligibles ?

Pour ouvrir droit au FCTVA, les dépenses doivent être des dépenses réelles d'investissement grevées de TVA. Ne sont pas éligibles à l'inverse les dépenses de fonctionnement.

Ces dépenses ne doivent pas par ailleurs être relatives à un bien mis à disposition d'un tiers non bénéficiaire du fonds de compensation pour la TVA.

Dépenses patrimoniales

Sont tout d'abord éligibles les opérations visant à intégrer à titre définitif un bien immobilier dans le patrimoine de la collectivité, ou augmentant sensiblement la durée d'utilisation du bien.

Dépenses d'équipement

Sont également éligibles au FCTVA les grosses réparations ayant pour objet la remise en état ou le remplacement de l'équipement, accroissant ainsi la valeur du bien ou en augmentant la durée de vie. Les simples dépenses d'entretien ne sont en revanche pas éligibles, car considérées comme des dépenses de fonctionnement.

Autres dépenses

Sont également éligibles :

- certains biens meubles comptabilisés dans la section d'investissement en vertu de l'[arrêté du 26 octobre 2001 relatif à l'imputation des dépenses du secteur public local](#) ;

☞ Sont ainsi visés dans cette liste les conteneurs collectifs d'ordures ménagères, qui constituent donc des dépenses présentant le caractère de dépenses d'investissement, quel que soit leur montant. En revanche, les bacs, poubelles ou caissettes individuels à ordures ménagères ne sont pas visés dans cette nomenclature. Pour être imputés en section d'investissement, ces biens meubles dont le montant est en principe inférieur à 500 euros doivent faire l'objet d'une délibération expresse de l'assemblée de la collectivité, conformément à l'arrêté du 26 octobre 2001. Si tel est le cas, les dépenses engagées par les collectivités territoriales, tant pour l'acquisition de conteneurs placés sur la voie publique que pour les bacs, poubelles ou caissettes individuels à ordures ménagères, peuvent être éligibles au FCTVA dès lors qu'il s'agit de dépenses réelles d'investissement et que, par ailleurs, ces biens, mis à disposition de tiers, constituent des équipements publics accessibles et utilisables par tous les usagers potentiels, qu'il s'agisse des conteneurs collectifs ou des conteneurs individuels mis à disposition directement du plus grand nombre des usagers pour faciliter la collecte et le tri des ordures ménagères (voir à ce sujet [Question écrite Ass.Nat. n°31935, réponse 25/05/2004](#)).

- les frais d'étude liés à la réalisation de travaux ([article L 1615-7 CGCT](#)).

Les dépenses utilisées concurremment pour la réalisation d'opérations imposables et non imposables

En principe, en application de l'[article R 1615-2 du CGCT](#), ne figurent pas au nombre des dépenses réelles d'investissement ouvrant droit aux attributions du FCTVA les dépenses concernant les immobilisations utilisées pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA.

Par dérogation à cette règle, la taxe qui n'a pu être déduite par voie fiscale peut cependant faire l'objet, sous certaines conditions, d'attributions du FCTVA, dans la limite de la fraction de la TVA non déduite.

Les dépenses d'investissements utilisés à titre accessoire pour des activités imposables à la TVA peuvent bénéficier d'une attribution du FCTVA à hauteur de la fraction pour laquelle la TVA n'a pas été déduite fiscalement si globalement, les recettes taxables sont accessoires au sein du budget déchets.

La question des dépenses d'investissement utilisées concurremment pour la réalisation d'opérations imposables et d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA se pose notamment concernant les installations de traitement des déchets. Pour être éligibles au FCTVA, ces installations ne doivent être utilisées qu'à titre accessoire pour les besoins de l'activité imposée à la TVA. Or la valorisation des déchets conduit à générer des recettes soumises à TVA, c'est donc une activité taxable.

Une [circulaire](#) conjointe de la direction générale des collectivités locales et du service de la législation fiscale, datée du [23 septembre 1996](#), prenait en compte la situation des équipements mixtes, c'est-à-dire utilisés à la fois pour une activité non taxable (l'élimination des déchets) et une activité taxable (la valorisation des déchets) :

- l'équipement utilisé pour un service mixte peut bénéficier d'une attribution du FCTVA, sous réserve que :
 - la collectivité soit propriétaire de l'équipement,
 - la collectivité ait la compétence collecte ou traitement des déchets,
 - la collectivité ne soit pas assujettie,
 - les recettes taxées soient accessoires dans l'utilisation de l'équipement ;
- la partie de l'équipement consacrée aux activités taxables peut bénéficier de la récupération de la TVA par la voie fiscale normale.

La principale difficulté pour appliquer cette circulaire concerne la notion d'accessoire. Interrogé à ce

sujet, la direction générale des collectivités locales précisait qu'un pourcentage de 15 à 20 % de recettes assujetties à la TVA ne pouvait être considéré comme accessoire. Le Gouvernement a plusieurs fois souligné qu'aucune disposition ne définit le seuil en-deçà duquel l'activité de valorisation est considérée comme accessoire.

Les contributions versées aux syndicats par leurs adhérents

Par ailleurs, les syndicats de communes dont l'activité est dans le champ de la TVA peuvent accéder au FCTVA si les contributions versées par les communes sont exonérées de la TVA (décision interministérielle du 25 octobre 1983- [cf supra, p.12](#)). Si la collectivité renonce à bénéficier de la décision interministérielle du 25 octobre 1983 ou si elle est à la REOM et opte pour l'assujettissement, ses recettes sont soumises à TVA et elle peut accéder à la récupération de la TVA par la voie fiscale classique.

Les attributions du FCTVA constituent des subventions non transférables.

Le FCTVA n'est pas compatible avec certaines subventions spécifiques d'Etat (exemple : subventions de l'ADEME assises sur le montant TTC de l'investissement).

4. 2. Montant des attributions

En vertu de l'[article L 1615-6 du CGCT](#), le montant des attributions du Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée est déterminé en appliquant aux dépenses réelles d'investissement un taux de compensation forfaitaire de 15,482 % des dépenses TTC (16,586 % pour les dépenses éligibles réalisées à compter de 2013).

4. 3. Changement de mode de gestion - mise à disposition à un tiers non éligible

Lorsqu'une collectivité locale, un groupement ou un établissement public a obtenu le bénéfice du FCTVA au titre d'un bien d'investissement et que ce bien est utilisé pour les besoins d'une activité qui, par la suite, est soumise à cette taxe, il est tenu au reversement à l'Etat d'un montant égal à la taxe afférente à ce même bien dont il a pu opérer la déduction en application des règles prévues pour les personnes qui deviennent redevables de la TVA ([art. L 1615-3 CGCT](#)).

Le transfert d'un équipement à un tiers non éligible entraîne l'assujettissement de l'activité et oblige donc le propriétaire à rembourser une quote-part du FCTVA

obtenu, au prorata temporis du nombre d'années résiduelles d'amortissement.

L'article [L 1615-7 al.2 du CGCT](#) apporte cependant une souplesse : pourront bénéficier du FCTVA les immobilisations confiées dès leur réalisation ou acquisition à un tiers non bénéficiaire du FCTVA et exerçant une activité ne lui ouvrant pas droit à déduction de la TVA ayant grevé le bien.

Cela suppose donc que la collectivité n'ait pas utilisé

ce bien pour l'exercice de sa compétence, sans quoi aucune régularisation n'est possible.

Exemple : une communauté de communes à compétence collective a acheté une benne à ordures ménagères. Si elle transfère la compétence à un syndicat ou passe en redevance, la régularisation ne sera pas possible, mais elle conservera le bénéfice du FCTVA.

5 - Lever l'option ou pas ? Les critères de choix.

5.1. L'impact

Comme nous l'avons vu, le service public d'élimination des déchets est en principe une activité située hors du champ d'application de la TVA, mais les collectivités peuvent opter pour l'assujettissement si le service est financé par la REOM.

L'option TVA permet de récupérer la TVA sur les dépenses d'investissement et de fonctionnement.

En revanche, les intérêts d'emprunts et les primes d'assurance sont alors également soumis à TVA. Notons que la taxe sur les salaires n'est pas due par les collectivités, leurs régies personnalisées et groupements ([art. 231 1 CGI](#)).

5.2. Les cas particuliers des dispositifs dérogatoires

Dans le dispositif dérogatoire n°1 (perception pour son propre compte, [voir supra, p. 12](#)), c'est à l'EPCI ou à la commune ayant opté pour le régime dérogatoire et ayant instauré la REOM de choisir s'il lève ou non l'option.

La TVA grevant la REOM est reversée à l'Etat par l'EPCI ou la commune. Les contributions appelées par le syndicat de traitement sont obligatoirement imposées à TVA si l'adhérent a exercé l'option. Cette TVA est récupérable par l'adhérent à la REOM.

Dans ce cas, la REOM sert uniquement à couvrir une contribution budgétaire et des charges de recouvrement puisque la collecte et le traitement sont exercés par le syndicat.

Si le syndicat est déjà assujéti à TVA, il n'est plutôt pas intéressant d'exercer l'option, car alors l'EPCI facturera une REOM à ses usagers incluant la contribution taxée au syndicat et les frais de recouvrement (souvent non taxés puisqu'il s'agit essentiellement de charges de personnel) ; si l'EPCI exerce l'option, il facture de la TVA sur les frais de recouvrement, donc plus que ce qu'il ne récupère (à moins qu'il ne supporte une importante TVA à taux plein sur les frais de recouvrement).

Dans le dispositif dérogatoire n°2 (perception en lieu et place, accessible aux seuls EPCI), c'est au syndicat mixte de décider s'il lève l'option ou non sur la REOM qu'il a instaurée. La qualification fiscale de ce reversement n'a pas été définie à ce jour par l'Administration, mais il s'apparente probablement à un mandat : l'EPCI a « mandat » pour recouvrer la REOM pour le compte du syndicat et doit donc lui reverser intégralement la somme perçue sans récupérer au passage la TVA contenue. En effet, le seul bénéficiaire de la facturation est le syndicat, qui va lui-même reverser la TVA incluse dans la REOM à l'Etat et obtenir des droits à déduction. La TVA grevant la REOM est collectée par les DDFip des EPCI adhérents et reversée au syndicat mixte, qui va la reverser à la DGFip. L'EPCI n'a donc aucun droit à déduction si le syndicat a exercé l'option.

5.3. Dans quels cas ne pas lever l'option ?

Il vaut mieux ne pas lever l'option lorsqu'on a beaucoup de charges non taxées : masse salariale des activités en régie directe, emprunts, primes d'assurance...

Exercer l'option revient à appliquer la TVA sur l'ensemble des charges d'exploitation. Cela fait perdre le bénéfice de l'absence de taxation des charges de personnel et des intérêts d'emprunt si l'option n'est pas levée.

Si le coefficient de déduction est inférieur à 20 %, la collectivité sera éligible au FCTVA en complément, ce qui rend souvent moins intéressante la levée de l'option.

5.4. Dans quels cas lever l'option ?

Il vaut mieux lever l'option lorsqu'on a beaucoup de factures taxées à taux plein et ne permettant pas de récupérer la TVA via le FCTVA (voir supra, page 16) : fournitures d'entretien dans le cas de la gestion en régie, achats de carburants, factures d'électricité...

Si les recettes d'exploitation sont perçues directement par la collectivité, l'option permet de facturer moins de TVA sur la REOM.

Une collectivité perdant le bénéfice du FCTVA (du fait par exemple d'une proportion trop importante - non accessoire - de recettes taxables, supérieure à 20 %) a presque toujours intérêt à lever l'option si elle en a la possibilité, sauf si les investissements sont très faibles et qu'il y a peu de personnel en régie.

5. 5. L'incidence du mode de gestion

Le problème principal qui se pose en matière de gestion des déchets est que les différents équipements et service d'une collectivité sont rarement tous gérés selon le même mode de gestion.

Dans le cas d'une régie, on a à la fois beaucoup de charges non taxées et de charges taxées à taux plein. Il s'agit donc de faire le calcul des avantages et inconvénients concrets de l'assujettissement. Le poids des investissements peut faire pencher la balance pour la non levée de l'option.

Dans le cas d'un marché public, l'option TVA sur la REOM est rarement intéressante car les investissements sont financés par la personne publique (avec accès au FCTVA) et les prestations sont généralement taxées à 7 %. Toutefois, si les recettes d'exploitation (vente d'énergie ou de matériaux) perçues par la collec-

tivité sont élevées, l'option peut redevenir pertinente car la TVA facturée sur la REOM ne portera que sur le solde entre les dépenses et les recettes (il s'agit alors de contraction fiscale). En l'absence d'option au contraire, le montant TTC implicitement répercuté sur la REOM comprendra la totalité de la TVA ayant grevé les prestations, laquelle peut donc se révéler plus élevée que dans le premier cas.

Dans le cas d'une délégation de service public, le choix est plutôt neutre en général puisque le délégataire facture à taux réduit et fait lui-même la contraction entre les charges et les recettes. Si la collectivité a investi elle-même, elle peut récupérer la TVA sur ses charges d'investissement, soit par le FCTVA, soit par un transfert de droit à déduction. Dans ce cas, elle n'a pas intérêt à lever l'option TVA sur la REOM.

Sauf cas spécifique, il est généralement nécessaire d'effectuer une simulation budgétaire avec et sans option et tenir compte des évolutions futures. Concrètement, la décision de la collectivité d'exercer son droit d'option répondra à un besoin en termes de facilité de gestion et de trésorerie : cela lui permettra de récupérer directement la TVA sur investissement, sans attendre le délai de un ou deux ans qui est celui du remboursement via le FCTVA.

CONCLUSION

La législation fiscale française accorde une place particulière aux activités des personnes publiques en matière d'assujettissement à la TVA.

Le service public d'élimination des déchets est aujourd'hui en principe une activité hors du champ d'application de la TVA ; mais le financement par la redevance d'enlèvement des ordures ménagères permet d'opter pour l'assujettissement.

Ce schéma a priori simple, ajouté au sentiment largement répandu selon lequel la collectivité, du fait de sa finalité spécifique et de la mission de service public qui est la sienne, n'est pas un acteur économique comme les autres, explique dans une large mesure la réticence des collectivités à s'approprier finement les mécanismes de la TVA.

Les collectivités doivent cependant s'interroger sur la pérennité de ce statut fiscal dérogatoire au regard de la législation communautaire. Dans son livre vert sur l'avenir de la TVA, la Commission européenne considère en effet que lorsque les organismes publics sont exonérés de la TVA ou exclus de son champ d'application, ils ont tendance à limiter l'externalisation pour

éviter de payer une TVA qu'ils ne peuvent déduire ; la TVA devient ainsi selon la Commission un facteur influençant les décisions sur les modes de gestion et les investissements.

Elle envisage ainsi la possibilité d'inclure l'ensemble des activités de ces organismes dans le champ d'application de la TVA et de dresser la liste des activités à exclure, ou encore de clarifier et actualiser les conditions dans lesquelles un organisme public ne peut plus être considéré comme ne relevant pas du champ d'application de la TVA. Il n'est pas certain que la France puisse conserver éternellement ce statut particulier dont bénéficie le service public de gestion des déchets (comme en témoigne le débat qui a marqué le statut des avenants aux contrats de soutien d'Eco-emballages dans le cadre de l'expérimentation de l'élargissement des consignes de tri). Mais il n'est pas absolument certain non plus que les collectivités n'aient pas intérêt à se montrer davantage proactives dans l'appropriation d'un mécanisme fiscal qui impose certes des sujétions, mais qui permet aussi de les insérer pleinement dans la chaîne de valeur.

Fiche 1

Fait générateur et exigibilité

Fait générateur

L'article 269 du Code général des impôts dispose que le fait générateur de la taxe est en principe le moment où la livraison, l'acquisition intracommunautaire du bien ou la prestation de service est effectuée, et apporte quelques exceptions (prestations de services donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs, livraisons de biens, prestations de services et acquisitions intracommunautaires, livraisons à soi-même d'immeubles ou de travaux immobiliers...).

Exigibilité

L'exigibilité se définit comme le droit que la DGFiP peut faire valoir, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour obtenir le montant de la taxe.

La notion d'exigibilité de la taxe présente un intérêt essentiel pour l'application de l'impôt, alors que le fait générateur n'est susceptible d'être utilisé, en pratique, que pour déterminer, en cas de changement de législation, le régime applicable ⁽⁶⁾.

C'est également l'exigibilité qui détermine la période (mois, trimestre, etc.) au titre de laquelle le montant des opérations imposables doit faire l'objet d'une déclaration.

En principe, le fait générateur de la taxe et son exigibilité interviennent au même moment, mais il existe des exceptions :

- **Pour les livraisons et achats de biens**, la taxe est exigible lors de la réalisation du fait générateur, c'est à dire à la livraison du bien (art. 269 2.a CGI). La TVA n'est pas exigible sur les acomptes versés si la livraison n'est pas intervenue. A l'inverse, elle est exigible même en l'absence de versement de prix dès lors que la livraison a été effectuée.

Pour les livraisons d'électricité, de gaz, de chaleur, de froid (exemple : livraison de chaleur provenant d'une installation d'incinération d'ordures ménagères à des tiers) ou de biens similaires donnant lieu à des

décomptes ou à des encaissements successifs, l'exigibilité peut, sur option du redevable, intervenir au moment du débit ; elle intervient en tout état de cause dès la perception d'acomptes et à concurrence de leur montant, lorsqu'il en est demandé avant l'intervention du fait générateur ou du débit (art. 269 2.a CGI). (cf article 77 annexe III CGI).

- **Pour les prestations de services et travaux immobiliers**, la taxe est exigible en principe lors de l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération, sauf quelques exceptions, notamment : si la TVA est acquise par le preneur (régime de l'auto-liquidation, voir supra, p.15), la TVA est exigible lors de la réalisation du fait générateur ou lors de l'encaissement des acomptes.

	Fait générateur	Exigibilité
Vente de bien	Délivrance du bien	Délivrance du bien
Prestation de service	Date d'exécution de la prestation	Date d'encaissement (sauf option pour les débits)

La date d'encaissement dépend du moyen de paiement :

- en cas de paiement par chèque : date de remise du chèque par le client ;
- en cas de paiement par virement : inscription au compte du redevable.

Versement d'acomptes

Pour les ventes de biens, le versement d'acomptes antérieurement à la livraison est sans incidences sur l'exigibilité de la TVA.

Pour les prestations de services, chaque encaissement d'acomptes entraîne l'exigibilité de la TVA.

⁶⁾ Par exemple, le taux réduit de TVA de 7%, introduit par la loi de finances rectificative pour 2011, est applicable aux opérations pour lesquelles le fait générateur est postérieur au 1er janvier 2012.

Calcul du coefficient de déduction

Le coefficient de déduction est une formule synthétique tenant compte à la fois du degré d'utilisation du bien ou service pour des opérations ouvrant droit à déduction et des restrictions éventuelles prévues par la loi et le règlement ([article 206 annexe II CGI](#)). Il est relativement lourd à calculer, et sera utilisé si la collectivité choisit de ne pas faire appel à la clé de répartition unique (pour des raisons historiques principalement).

Ce coefficient est lié au bien ou au service et peut donc varier d'un bien ou d'un service à l'autre, en fonction des éléments de fait ou de droit propres à chaque situation. Le coefficient de déduction est égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission⁷⁾:

$$\text{Coefficient de déduction} = \text{coeff. d'assujettissement} \times \text{coeff. de taxation} \times \text{coeff. d'admission}$$

Le coefficient d'assujettissement

Le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service est égal à sa proportion d'utilisation pour la réalisation d'opérations imposables, c'est-à-dire dans le champ d'application de la TVA, qu'elles soient imposées ou légalement exonérées (art. 206 II ann.II).

Il est possible à la collectivité, sans formalité préalable et sous réserve d'être en mesure d'en justifier auprès de l'administration, de retenir par année civile pour l'ensemble des biens et des services utilisés à la fois pour des opérations imposables et pour des opérations non imposables un coefficient d'assujettissement unique (art. 206-V-1-1° ann. II).

Une collectivité compétente pour la collecte et le traitement des déchets pourra ainsi choisir de retenir un coefficient global collecte + traitement, ou deux coefficients distincts.

Ce choix sera le plus simple. En effet, si l'assujetti ne fait pas le choix de ce coefficient d'assujettissement unique, il devra, dès l'acquisition, l'importation ou la première utilisation d'un bien ou service, procéder à son

affectation afin de déterminer la valeur du coefficient d'assujettissement. En principe, l'assujetti doit calculer un coefficient d'assujettissement pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Ce coefficient peut reposer sur des surfaces, des temps d'utilisation ou encore des quantités consommées.

Le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées hors du champ d'application de la TVA est égal à zéro.

Le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées dans le champ d'application de la TVA est égal à un, que ces opérations soient taxées ou légalement exonérées.

Le coefficient d'assujettissement s'applique mal à la gestion des déchets car il oblige à constituer des secteurs distincts d'activité par équipement. Il vaut mieux considérer qu'il est toujours égal à 1 (même quand le service est financé par la TEOM) et calculer seulement le coefficient de taxation d'après les recettes taxées sur le montant global des produits.

Le coefficient de taxation

Le produit du coefficient d'assujettissement par le coefficient de taxation traduit la proportion d'utilisation du bien ou du service à des opérations ouvrant droit à déduction, le cas échéant déterminée en partie de façon forfaitaire. Le coefficient forfaitaire de taxation correspond à l'ancien « *prorata de déduction* » qui s'appliquait aux redevables partiels.

En principe, l'assujetti doit calculer un coefficient de taxation pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Mais là encore, il peut retenir par année civile pour l'ensemble des biens et services acquis un coefficient de taxation unique, calculé de manière forfaitaire (art. 206-V-1-2° ann.II). Cette facilité n'est plus subordonnée à l'autorisation de l'administration.

Le coefficient de taxation d'un bien ou d'un service est égal à un lorsque les opérations imposables auxquelles

7) Les dispositions des anciens articles 205 à 242 de l'annexe II du CGI sont désormais reprises aux articles 205 à 210 de cette même annexe. La réécriture de ces articles s'est effectuée à quasi droit constant.

il est utilisé ouvrant droit à déduction (art. 206 III ann.II).

Le coefficient de taxation d'un bien ou d'un service est nul lorsque les opérations auxquelles il est utilisé n'ouvrent pas droit à déduction.

Lorsque le bien ou le service est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction et d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction, le coefficient de taxation est calculé ainsi :

$$\text{Coefficient de taxation} = \frac{\text{C.A. annuel afférent aux opérations ouvrant droit à déduction}}{\text{C.A. annuel afférent aux opérations imposables (ouvrant et n'ouvrant pas droit à déduction)}}$$

Ces montants comprennent les subventions directement liées au prix de ces opérations et s'entendent tous frais et taxes compris, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même.

Lorsqu'un assujéti a constitué des secteurs distincts d'activité en application de l'article 209 de l'annexe II (cf p. 10), le chiffre d'affaires à retenir est celui du ou des secteurs pour lesquels le bien ou le service est utilisé.

Il est fait abstraction du montant du chiffre d'affaires afférent :

- aux cessions des biens d'investissements corporels ou incorporels ;
- au produit des opérations immobilières et financières accessoires exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée.

Le coefficient d'admission

Contrairement aux deux autres coefficients, le coefficient d'admission d'un bien ou d'un service est uniquement fixé par la réglementation en vigueur. Il traduit l'existence de dispositifs particuliers qui excluent de la déduction tout ou partie de la taxe afférente à certains biens ou services.

- Il est égal à 1 s'il ne fait l'objet d'aucune mesure d'exclusion,
- Il est réduit ou nul s'il fait l'objet de mesures d'exclusions partielles ou totales listées à l'article 206 IV de l'annexe III, notamment :
 - il est nul si le bien ou le service est utilisé à plus de 90 % à des fins étrangères à son entreprise (2-1°);
 - il est nul pour les véhicules conçus pour transporter des personnes ou à usage mixte et leurs éléments constitutifs, pièces détachées et accessoires (sauf quelques exceptions, notamment pour les

véhicules comportant plus de huit places assises utilisées par les entreprises pour amener le personnel sur les lieux du travail) (2-6°). Pour apprécier si un véhicule a été conçu pour le transport de personnes ou pour un usage mixte, le Conseil d'Etat a jugé qu'il y a lieu non pas de se référer aux conditions d'utilisation du véhicule mais de rechercher, compte tenu de ses caractéristiques lors de l'acquisition, l'usage auquel il est normalement destiné⁸⁾;

- il est nul pour les essences utilisées comme carburants mentionnées au tableau B de l'article 265 du Code des douanes ;
- il est égal à 0,5 pour les gaz de pétrole et autres hydrocarbures présentés à l'état gazeux et le pétrole lampant utilisés comme carburants, lorsque ces produits sont utilisés pour des véhicules et engins conçus pour transporter des personnes ou à usage mixte, et pour autant qu'ils ne soient pas ultérieurement livrés ou vendus en l'état ou sous forme d'autres produits pétroliers (2-3°) ;
- il est égal à 0,8 pour les gazoles et le superéthanol E 85 utilisés comme carburants pour des véhicules et engins conçus pour transporter des personnes ou à usage mixte, à l'exception de ceux utilisés pour les essais effectués pour les besoins de la fabrication de moteurs ou d'engins à moteur et pour autant qu'ils ne soient pas ultérieurement livrés ou vendus en l'état ou sous forme d'autres produits pétroliers (2-4°).

Exemple :

Un syndicat de traitement exploite une usine d'incinération d'ordures ménagères en régie, l'exploitation du centre de tri étant confiée à un délégué. Il perçoit :

- des contributions de ses adhérents à hauteur de 8 M € (exonérées)
- des recettes de prestations à ses adhérents à hauteur de 250 000 € (exonérées)
- des recettes de prestations à des tiers (privés) à hauteur de 250 000 € (dans le champ)
- des recettes de valorisation énergétique à hauteur de 1,5 M € (dans le champ)
- des contributions d'Eco Emballages (hors TVA)

Les charges pour l'exploitation de l'UIOM sont de 10 M €

Les charges pour l'exploitation du centre de tri sont de 4 M €

Coefficient de déduction = 1,75 M / 14 M = 0,125

Source de l'exemple : Formation Ecogestion année 2007/2008, Académie de Grenoble

8) Conseil d'Etat, décision n° 319649 du 25 novembre 2009.

Fiche 3

Régularisations et reversements

La déduction est en principe définitivement acquise à l'assujetti. Cependant, les [articles 207](#) et suivants de l'annexe II du Code général des impôts prévoient un certain nombre de cas dans lesquels la déduction doit faire l'objet d'une régularisation.

Les régularisations sont susceptibles d'intervenir pendant un délai (appelé « période de régulation ») de cinq ans pour les biens meubles immobilisés, dont celle au cours de laquelle ils ont été acquis, importés, achevés, utilisés pour la première fois ou transférés entre secteurs d'activité. Pour les immeubles, ce délai est porté à vingt ans.

Régularisations annuelles

Pour calculer le montant de ces régularisations, il est fait appel à des « coefficients de référence » qui traduisent la situation à laquelle il convient de faire référence pour déterminer, selon les circonstances, les régularisations annuelles ou globales qui s'imposent. Ces coefficients de référence, définis à l'article 207-V-2 de l'annexe II au CGI, sont initialement égaux aux coefficients retenus pour le calcul de la déduction opérée en application de l'article 206 de cette même annexe lors de l'acquisition, de l'importation ou de la livraison à soi-même du bien. Ils sont ensuite susceptibles d'être modifiés, à la suite de la survenue de certains événements justifiant que la situation soit reconsidérée.

Chaque année durant la période de régularisation, une régularisation de la taxe initialement déduite sur les biens immobilisés doit être opérée lorsque la différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année d'une part, et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence d'autre part, est supérieure, en valeur absolue, à 1/10°.

En d'autres termes, il y a lieu à régularisation de la taxe initialement déduite si la proportion d'utilisation du bien immobilisé à des opérations ouvrant droit à déduction, le cas échéant déterminée en partie de façon forfaitaire, a varié de plus d'un dixième, à la hausse ou à la baisse, par rapport à la situation exprimée par le biais des coefficients de référence.

La régularisation prend la forme d'une déduction complémentaire si le coefficient de déduction de l'année est supérieur au coefficient de déduction de référence, ou d'un reversement dans le cas contraire. Elle doit être effectuée avant le 25 avril de l'année suivante.

Les régularisations annuelles sont inscrites en charges et recettes exceptionnelles (compte 67 ou 77).

Régularisation globale

Dans un certain nombre de cas, énumérés à l'article 207-III-1 de l'annexe II au CGI, l'assujetti est tenu de procéder à des régularisations globales, exigibles dès la survenue des événements qui en sont à l'origine. Ces régularisations globales conduisent l'assujetti à procéder globalement et en une fois à toutes les régularisations annuelles auxquelles il serait tenu jusqu'à l'expiration de la période de régularisation si sa situation, telle qu'elle résulte de l'événement en cause, demeurait en l'état jusqu'à ce terme.

L'article 207-III-2 de l'annexe II au CGI fixe les modalités de calcul de cette régularisation globale. Il précise en particulier la valeur des coefficients de l'année qu'il convient de retenir au titre des années restantes afin de déterminer chacune des régularisations annuelles qui devront être sommées pour établir le montant de la régularisation globale.

Fiche 4

La nature du service public d'élimination des déchets : administratif ou industriel et commercial ?

Extrait du « [Guide Juridique et fiscal du service public d'élimination des déchets](#) », AMORCE, avril 2012, 88 pages.

Lorsqu'il est financé par la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM) ou le budget général, le service d'élimination des déchets est en principe un service public administratif. Lorsqu'il est financé par la redevance générale d'enlèvement des ordures ménagères (REOM), le service d'élimination des déchets est un service public industriel et commercial.

De nombreuses juridictions ont eu l'occasion de confirmer ce lien mode de financement/nature du service :

Le Conseil d'Etat, dans un avis du 10 avril 1992 (SARL Hofmuler) :

« Il résulte des dispositions (...) que le législateur a entendu permettre aux collectivités publiques, en substituant une rémunération directe du service par l'usager à une recette de caractère fiscal, de gérer ce service comme une activité industrielle et commerciale.

Par suite, lorsqu'une commune décide de financer son service d'enlèvement des ordures ménagères par la redevance (...), ce service municipal, qu'il soit géré en régie ou par voie de concession, doit être regardé comme ayant un caractère industriel et commercial. »

La cour administrative de Nantes, dans des arrêts, notamment, du 23 septembre 1995

« Il résulte de ces dispositions que, dès lors qu'il est financé par la redevance instituée par l'article L.233-78 du code des communes, calculée en

fonction de l'importance du service rendu, le service d'enlèvement des ordures ménagères doit être regardé, quel que soit son mode de gestion, comme un service industriel et commercial »), ou encore du 25 mars 1997 (« lorsqu'une commune décide de financer son service d'enlèvement des ordures ménagères par la redevance mentionnée à l'article L.233-78 du code des communes, ce service doit être regardé comme ayant un caractère industriel et commercial »).

Ou encore le Tribunal des conflits, dans un arrêt du 12 février 2007 :

« (...) en substituant une rémunération directe du service par l'usager à une recette de caractère fiscal, le législateur a entendu permettre à ces collectivités publiques de gérer ce service comme une activité industrielle ou commerciale ».

La nature du service n'est pas une notion purement juridique, elle a des conséquences importantes sur la gestion et l'organisation du service. Le passage pour une collectivité de la TEOM à la REOM est loin d'être anodin en ce qui concerne la gestion et l'organisation du service puisqu'un régime juridique différent s'appliquera si l'on est dans le cadre d'un SPA (régime de droit public) ou d'un SPIC (régime de droit privé) :

- le statut du personnel : le personnel est soumis au statut de la fonction publique s'il s'agit d'un SPA, au Code du travail s'il s'agit d'un SPIC – d'où des conséquences importantes en la matière en cas de passage à la REOM ;

- Les budgets des services publics à caractère industriel ou commercial doivent être équilibrés en recettes et en dépenses (art.L 2224-1 CGCT), et les règles de la comptabilité publique s'appliquent ;
- les relations entre les usagers et le service relèvent du droit privé (le contentieux est donc de la compétence des instances judiciaires) ;
- les collectivités, groupements et EPCI à la REOM peuvent choisir d'être assujettis à TVA pour le service d'élimination des déchets (art. 260 A CGI) – un syndicat de traitement peut cependant être assujetti à TVA même si le service est financé par la TEOM.

REOM, redevance incitative et qualification du service public

*Rédaction : Nadia DONATI, consultante financier et
Maître Blaise EGLIE-RICHTERS, avocat*

Il est important de noter que la redevance incitative envisagée par la loi du 3 août 2009 de programmation relative à la mise en œuvre du Grenelle de l'environnement, bien qu'elle corresponde globalement à une

REOM, s'éloigne fortement dans son principe d'une tarification de type commercial de nature à qualifier le service public d'élimination des déchets ménagers de SPIC.

En effet, la vocation de la redevance incitative n'est pas de faire payer l'utilisateur en fonction du service rendu ni de correspondre à un prix d'équilibre entre l'offre et la demande. Au contraire, la redevance incitative doit être construite de façon à inciter les usagers à produire le moins possible de déchets (et non à consommer le plus possible comme dans un service commercial).

Son objectif n'est ni commercial ni industriel, mais seulement écologique. Il n'est en conséquence pas certain que les conclusions du Conseil d'Etat qui, dans son avis Hofmiller, considérait que l'instauration de la REOM suffit à qualifier le service public d'élimination des déchets ménagers de SPIC, seront transposables à la future redevance incitative.

Le développement de la redevance incitative paraît ainsi de nature à restaurer la qualification de « Service public administratif », qui est au demeurant d'une logique bien plus évidente pour un tel service public.

Fiche 5

La livraison à soi-même

La livraison à soi-même (LASM) est l'opération par laquelle une personne obtient, seule ou avec le concours d'un tiers, un bien ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant, ou utilise ou affecte à une activité non taxable des biens pour lesquels la TVA a été antérieurement récupérée.

La livraison à soi-même est taxée, en vertu de l'[article 257 II du CGI](#).

La notion de livraison à soi-même (ou prestation à soi-même) s'applique uniquement pour des biens imposables ou ayant ouvert droit à déduction. Ne sont donc pas imposables les livraisons à soi-même effectuées exclusivement dans le cadre d'une activité qui n'est pas imposée à la TVA.

La LASM a pour but de respecter le principe de neutralité fiscale qui s'attache à la TVA, en mettant sur un plan d'égalité l'ensemble des redevables. Elle vise à éviter qu'à l'occasion d'opérations particulières, des biens ou services puissent être consommés sans avoir supporté la TVA.

L'[instruction 3-D-5-98 du 7 octobre 1998](#) nous donne l'exemple de l'utilisation du mécanisme de la LASM dans le cas de la construction d'une déchèterie ou d'une installation d'incinération des ordures ménagères :

Dès lors que la collectivité utilisera la déchèterie ou l'usine d'incinération pour effectuer des opérations imposables ouvrant droit à déduction de la TVA (perception de redevances spécifiques au niveau de la déchetterie, valorisation énergétique au niveau de l'usine d'incinération), elle devra procéder à l'imposition de la livraison à soi-même de l'ouvrage (déchèterie ou usine) lors de son achèvement ou de sa première utilisation.

La livraison à soi-même doit alors porter sur la totalité de l'ouvrage : elle s'applique au prix de revient total du bien. Le prix de revient s'entend de tous les éléments constitutifs du coût de la construction de la déchèterie ou de l'usine, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon l'origine des fonds ayant assuré son financement.

En raison de l'imposition de la LASM, la TVA afférente aux travaux de construction de la déchèterie ou installation d'incinération peut être déduite intégralement au fur et à mesure de leur avancement.

Lorsque la collectivité réalise simultanément différents ouvrages (exemple : une usine d'incinération et plusieurs déchèteries), chacun de ces ouvrages doit faire l'objet d'une LASM dès lors qu'il constitue un immeuble distinct.

Subventions

L'instruction [3 A-7-06 n° 100 du 16 juin 2006](#) fait le point sur les règles de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux subventions directement liées au prix d'opérations imposables⁹⁾. En application de l'article 266 du Code général des impôts, l'assiette de la taxe est notamment constituée par les subventions directement liées aux prix des opérations imposables.

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. 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.

Il n'est cependant pas nécessaire que le montant de la subvention corresponde strictement à la diminution du prix du bien livré ou du service fourni. Il suffit que le

rapport entre celle-ci et la subvention, qui peut présenter un caractère forfaitaire, soit significatif.

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.

Le prix de marché est le montant total qu'un preneur, se trouvant au stade de la commercialisation où est effectuée l'opération, devrait payer, au moment où s'effectue l'opération et dans des conditions de pleine concurrence, à un fournisseur ou un prestataire indépendant pour obtenir les mêmes biens ou services. Lorsqu'il n'existe pas d'éléments de comparaison pour établir l'existence d'un tel prix, celui-ci doit s'entendre du coût de revient de la prestation ou du bien.

Lorsque ces trois conditions sont réunies, les subventions sont soumises aux règles d'imposition (taux, exonération...) applicables aux opérations dont elles complètent le prix. 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.

Ne doivent pas être soumises à TVA les subventions :

- d'équipement, destinées à prendre financièrement en charge l'achat par le bénéficiaire de biens ou de services déterminés auprès d'un autre assujetti ;
- de fonctionnement, destinées à couvrir exclusivement une partie des frais d'exploitation d'un organisme.

9) Modifié suite à la « Sixième Directive TVA » du 17 mai 1977.

Fiche 7

Transfert du droit à déduction en cas de délégation de service public

La taxe afférente aux dépenses exposées pour les investissements publics que les collectivités territoriales, leurs groupements ou leurs établissements publics confient à une entreprise utilisatrice afin qu'elle assure, à ses frais et risques, la gestion du service public qu'ils lui ont délégué peut être déduite dans certaines conditions ([art.210 ann.II CGI](#)).

Ainsi qu'annoncé dans l'[instruction 3 D-1-06 du 27 janvier 2006](#) (BOI n° 15 du 27 janvier 2006), la « condition financière » du transfert du droit à déduction a été supprimée (cf. également RES N° 2007/51) : un délégataire de service public peut donc déduire la TVA qui lui est transférée sans qu'il lui soit besoin de répercuter le coût des investissements mis à sa disposition dans les prix réclamés aux usagers.

Pour ouvrir droit à déduction chez l'utilisateur, le bien dont la collectivité locale est propriétaire doit être effectivement compris dans le domaine concédé ou affermé tel qu'il est défini dans le contrat de délégation de service public et nécessaire aux besoins de l'exploitation.

Les délégations de services publics permettent un transfert du droit à déduction, le délégataire exploitant le service public à ses risques et périls et se rémunérant sur l'usager.

L'article 16 de la loi n°2010-237 de finances rectificative pour 2010 a apporté des modifications aux règles applicables aux opérations immobilières, modifications présentées par l'[instruction 3 A-9-10 du 29 décembre 2010](#) (BOI n° 106 du 30 décembre 2010).

Jusque là, l'intervention des collectivités délégantes était très clairement placée hors du champ d'application

de la TVA. Toutefois, lorsqu'elles effectuaient des investissements en vue de les mettre à disposition d'un délégataire à qui elles avaient confié l'exploitation d'un service public à caractère industriel ou commercial, elles avaient la faculté de récupérer la TVA grevant ces dépenses en transférant leur droit à déduction au délégataire. C'était d'ailleurs ce même délégataire, en tant qu'assujetti, qui effectuait la déclaration de livraison à soi-même au titre des immeubles construits.

Le paragraphe 54 de l'instruction 3 A-9-10 du 29 décembre 2010 nous indique qu'il convient de considérer que la collectivité délégante exerce dorénavant une activité imposable à la TVA : participant à une activité économique, elle doit être considérée comme un assujetti agissant en tant que tel. Ce critère n'était jusque là retenu que dans l'hypothèse où la collectivité participait réellement aux bénéfices et aux pertes d'exploitation du délégataire.

Désormais, il appartiendra à la collectivité de collecter de la TVA sur les redevances qu'elle perçoit du délégataire en contrepartie de la mise à disposition des investissements supportés.

La collectivité délégante assujettie à la TVA :

- d'une part, pourra déduire la TVA grevant ses dépenses de fonctionnement et d'investissement relatives à l'exercice de sa mission d'autorité organisatrice (pour rappel, cette TVA ne faisait pas jusqu'alors l'objet d'une quelconque récupération que ce soit par la voie fiscale ou par la voie budgétaire au moyen du Fonds de compensation pour la TVA) ;
- d'autre part, sera autorisée à déduire elle-même la TVA grevant les dépenses d'investissement au fur et à mesure de leur paiement.

INDEX

- Acomptes, 20
- Assiette
 - subventions, 6
- Assujetti, 5
- Clé de répartition unique, 9
- Coefficient
 - d'admission, 22
 - d'assujettissement, 21
 - de taxation, 21
- DGFip, 6
- Exigibilité, 20
- Fait générateur, 20
- FCTVA, 10, 16
- Franchise, 7
- Gros entretien et renouvellement, 14
- Imputation, 9
- Livraison à soi-même, 26
- Opérations exonérées, 5
- Opérations imposables
 - par détermination de la loi, 5
 - par nature, 5
 - sur option, 5, 11, 18
- Option pour les débits, 20
- Propriétaire, 8
- Redevable, 5
- Régimes dérogatoires, 12
- Régime normal, 7
 - simplifié, 7
- Régularisations et reversements, 9, 23
- Remboursement, 9
- Secteur distinct d'activité, 10
- Taux, 7
 - Corse, 7
 - Outre-mer, 7
- Taxe sur les salaires, 18
- Véhicules conçus pour transporter des personnes, 22
- Ventes d'énergie, 14
- Vente de matériaux de récupération - Auto-liquidation, 15

BIBLIOGRAPHIE

- *Guide de la TVA à l'usage des collectivités locales*, Ministère des finances, juin 2001, 78 pages.
- *Le problème de la TVA dans la collecte et le traitement des déchets*, AMORCE, décembre 1999, 19 pages.
- *TVA et collectivités territoriales*, Editions Le Moniteur, avril 2007, 341 pages.
- *Précis de fiscalité*, Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique, [cliquez](#).

TVA et gestion des déchets ménagers



Assujettissement,
droit à déduction, taux réduit,
droit d'option, redevable partiel,
exonération, récupération, auto-liquidation,
FCTVA... La compréhension des mécanismes de la
TVA n'est pas chose aisée, particulièrement en ce qui
concerne le service public de gestion des déchets, en grande
partie du fait de la diversité de ses modes de financement.

La TVA joue pourtant un rôle important dans la gestion des
déchets, et l'impact financier du régime de TVA est loin d'être
neutre pour la collectivité.

Illustré par de nombreuses fiches et études de cas, ce guide a
vocation à apporter aux techniciens et élus des collectivités
les principales clés leur permettant d'appréhender plus
finement les principes et enjeux concrets de la TVA
dans la collecte et le traitement des déchets.



AMORCE
7, rue du Lac
69422 Lyon Cedex 03

Tél. : 04 72 74 09 77

amorcer@amorcer.asso.fr
www.amorcer.asso.fr



ADEME
20, avenue du Grésillé
BP 90406
49004 Angers Cedex 01

Tél. : 02 41 20 41 20

www.ademe.fr