

Activités affermées

Règles applicables aux contrats signés postérieurement au 1er janvier 2014

I- Principe : Assujettissement des redevances versées par le délégataire

Dans le cadre d'un contrat d'affermage, la collectivité a supporté les frais de premier établissement, elle est propriétaire des installations dont elle confie la gestion à un fermier qui perçoit pour son propre compte les recettes de l'exploitation. Le fermier est généralement assujetti à la TVA.

Il résulte du paragraphe n°54 de l'instruction n° 3 A-9-10 du 30 décembre 2010¹ **qu'il y a lieu de soumettre à la TVA la redevance que l'autorité délégante est susceptible de percevoir** comme rémunération de la mise à disposition des investissements, voire d'une association aux résultats de l'exploitation.

A cet égard, il est rappelé que le lien direct entre un service et sa rémunération peut être établi sans pour autant que la rémunération corresponde à la valeur économique du service (<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/162-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-CHAMP-10-10-10-20120912>). Néanmoins, lorsque la mise à disposition des investissements est effectuée contre une rémunération dont le niveau apparaît dérisoire ou symbolique, l'opération ne présente pas un caractère onéreux et la mise à disposition est alors considérée comme fournie à titre gratuit.

NB : En matière de distribution d'eau cette redevance prend le plus souvent la forme d'une « surtaxe ».

Il n'en va autrement, s'agissant de l'éventuelle redevance, que lorsqu'il ressort des termes du contrat qu'elle ne constitue pas la contrepartie d'un service rendu au délégataire, mais qu'elle est due à raison d'exigences d'intérêt général ou d'une contribution à l'exercice de l'autorité publique (par exemple l'exécution de fonctions de contrôle).

Il était admis que ces dispositions ne soient pas appliquées aux contrats qui avaient pris effet avant le 30 décembre 2010. (RM n° 17487, Jean Arthuis, JO, Sénat, 25 août 2011, p.2193).

Cette date a été reportée au 1^{er} janvier 2014 (<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/708-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10-20130801>).

Par suite, pour les contrats en cours au 1^{er} janvier 2014, les collectivités peuvent :

– écarter l'assujettissement à la TVA, alors même que les conditions d'une mise à disposition des investissements moyennant une rémunération sont réunies (dans ce cas la récupération de la TVA sur les dépenses d'investissement sera effectuée par le biais d'un transfert de droit à déduction comme décrit ci-après);

– ou soumettre la redevance à la TVA : dès lors que la TVA facturée par la collectivité sera déductible par son délégataire, les parties pourront réputer hors taxe le montant de la redevance initialement prévu par la convention, de sorte que l'équilibre économique du contrat ne sera pas remis en cause.

¹ <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2484-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-IMM-10-10-20-20130123> paragraphe n°210

Lorsqu'elle est imposable, la redevance d'affermage est alors facturée par la collectivité délégante au fermier, **au taux normal**. Elle constitue pour ce dernier une charge de son exploitation et la TVA supportée à ce titre peut faire l'objet d'une déduction dès lors qu'elle correspond à une dépense qui est nécessairement engagée pour les besoins de ses opérations soumises à la TVA.

Remarque : s'agissant de la distribution d'eau, cette redevance qui doit figurer, à titre d'information, sur la facture adressée à l'usager au même titre que les redevances prélevées pour le compte des agences de l'eau, constitue un élément du prix de l'eau et figure dans la base d'imposition de l'exploitant au taux réduit.

II- Bénéfice de la franchise en base de TVA

Dans l'hypothèse d'une imposition à la TVA, la commune délégante bénéficie d'office de la franchise en base de TVA prévue à l'art. 293 B du code général des impôts², si la redevance perçue ne dépasse pas un montant annuel de 32 900 €.

La franchise en base est un dispositif qui dispense du paiement de la TVA l'assujetti qui en bénéficie. Elle a les mêmes effets qu'une exonération : l'assujetti ne peut exercer aucun droit à déduction au titre de la taxe grevant ses dépenses, et la mention de la TVA sur ses factures est interdite.

Il est possible de renoncer au bénéfice de la franchise. Une option pour le paiement de la taxe peut être exercée par toutes les personnes qui, réalisant un chiffre d'affaires inférieur aux limites de la franchise, ne souhaitent pas bénéficier de cette dernière.

L'option couvre obligatoirement une période de deux années y compris celle au cours de laquelle elle est déclarée.

Ainsi une option formulée le 1er août 2015 produira ses effets jusqu'au 31 décembre 2016.

Cette option est renouvelable par tacite reconduction pour une même durée, sauf dénonciation à l'expiration de chaque période. Toutefois, elle est reconduite de plein droit pour la période de deux ans suivant celle au cours ou à l'issue de laquelle les assujettis ayant exercé cette option ont bénéficié d'un remboursement de taxe sur la valeur ajoutée prévu à l'article 271 du CGI.

L'option prend effet au premier jour du mois au cours duquel elle est déclarée. Elle doit être formulée par écrit au service des impôts des entreprises du lieu du principal d'établissement.

La dénonciation de l'option doit être formulée au plus tard à l'échéance de l'option précédente.

Les personnes exerçant l'option sont, en principe, placées sous le régime simplifié d'imposition (déclaration annuelle). Mais, elles peuvent opter pour l'imposition à la TVA selon le régime réel normal (déclarations mensuelles ou trimestrielles).

III- Récupération de la TVA grevant les dépenses d'investissement

Hypothèse 1 : application de la franchise en base

Dans cette hypothèse, la commune est dispensée de collecter la TVA qui devrait être appliquée à la redevance versée par le délégataire. Corrélativement, **en l'absence de TVA collectée, la commune ne peut exercer de droit à déduction de la TVA grevant les dépenses engagées pour les besoins de l'activité affermée.**

² <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1079-PGP.html?identifiant=BOI-TVA-DECLA-40-10-20-20120912> paragraphe n° 210

Jusqu'au 31 décembre 2015, l'article 210 de l'annexe II au CGI prévoyait que lorsqu'une collectivité locale confiait à une personne morale de droit privé la gestion d'un service public, à ses frais et risques, elle pouvait lui transférer un droit à déduction correspondant à la taxe grevant ses dépenses d'investissement. Cependant, afin de se conformer au droit de l'Union européenne, ce dispositif a été supprimé par le décret n° 2015-1763 du 24 décembre 2015.

Conformément à l'article 2 de ce décret, cette suppression s'applique aux dépenses d'investissements publics mis à disposition de délégataires de service public en application de contrats de délégation conclus à compter du 1er janvier 2016.

Pour les contrats conclus avant cette date, la procédure reste donc applicable.

Pour les contrats de délégations conclus avant le 1^{er} janvier 2016, si la collectivité ne renonce pas au bénéfice de la franchise en base, elle peut récupérer la TVA ayant grevé les dépenses correspondant à des immobilisations par le biais d'un **transfert de droit à déduction auprès de son délégataire, à charge pour lui de lui reverser la taxe qu'il aura ainsi récupérée auprès des services des finances publics**.

Pour effectuer ce transfert, la collectivité remettre à son délégataire une attestation mentionnant les informations suivantes :

- l'identité des parties (autorité délégante et fermier) ;
- la référence réglementaire : « attestation établie conformément aux dispositions de l'article 210 de l'annexe II au Code général des impôts » ;
- la nature et la situation des biens ;
- la nature du contrat liant les parties (objet du contrat, date et signature et date d'approbation) ;
- la base d'imposition hors taxe des biens affermés et utilisés par l'entreprise ;
- le montant de la taxe correspondante ;
- la date de mise à disposition ou l'entrée en jouissance des biens.

Ces attestations doivent être revêtues du visa du comptable public qui certifie que les paiements indiqués ont bien été effectués par ses soins.

Une copie doit être adressée au service des impôts des entreprises dont vous dépendez.

Il est précisé que le délégataire peut exercer le droit à déduction de la taxe relative aux investissements qui lui sont remis dans le cadre de la délégation de service public sur la déclaration souscrite au titre du mois au cours duquel ce droit à déduction a pris naissance, ou, en cas d'omission sur cette déclaration, sur les déclarations ultérieures déposées avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'omission.

Ce délai ne court qu'à compter de l'instant où le délégataire est en possession des attestations qui lui permettront d'exercer effectivement son droit à déduction (bulletin officiel des impôts 3 D-1-06 du 27 janvier 2006, réponse à la question n° 87316 de M. Nicolin, député, publié au JO le 11 avril 2006).

Hypothèse 2 : renonciation à la franchise

Dans cette hypothèse, la collectivité collecte la TVA appliquée à la redevance versée par le délégataire.

Corrélativement, la commune peut exercer le droit à déduction prévu par les articles 271 et suivants du CGI pour les dépenses engagées pour les besoins de l'activité affermée (investissement et fonctionnement).

À titre de règle pratique, il est admis que le montant des déductions de taxe à porter sur les déclarations correspond au total de la TVA déductible figurant sur les factures ayant donné lieu à l'émission de mandats par l'ordonnateur en vue du règlement des dépenses et qui ont été prises en charge dans les écritures du comptable au cours de la période considérée.

Si la TVA déductible excède la taxe due, l'excédent est reporté sur la ou les déclarations suivantes.

La taxe déductible dont l'imputation n'a pu être opérée peut faire l'objet d'un remboursement dans les conditions de droit commun prévues pour les redevables habituels de la TVA (CGI annexe II, art. 242-0 A et suivants).

Cette fiche constitue un document de travail, énonçant l'état du droit à la date de dernière mise à jour, non exhaustif, destiné à apporter une première aide et des informations générales sur des sujets susceptibles d'être rencontrés au quotidien par les collectivités locales.

Elle n'a pas vocation à se substituer à la doctrine administrative et fiscale existante, qui dans un cadre juridique en évolution, peut faire l'objet de modifications parfois substantielles.

En outre, compte tenu de la complexité et de la diversité des régimes présentés en matière de TVA portant sur les activités commerciales, l'attention du lecteur est appelée sur la nécessité d'examiner avec attention la situation particulière qui lui est soumise, notamment au regard des autres impôts commerciaux (impôt sur les sociétés ; contribution économique territoriale).