

Energie

Les collectivités locales ou leurs établissements publics peuvent être amenés à effectuer des opérations de production et de distribution d'énergie (électrique, gazière ou thermique notamment) pour répondre à des besoins propres ou à une demande de particuliers. Ainsi certaines collectivités produisent et exploitent du gaz et de l'électricité en vertu de l'article 23 de la loi du 8 avril 1946. Une collectivité locale peut également décider d'installer des panneaux photovoltaïques ou des éoliennes afin de revendre l'énergie ainsi produite.

Quels que soient les modes de production et de distribution retenus, ils relèvent tous d'un service industriel et commercial. Il s'agit d'activités qui par leur nature et les moyens mis en œuvre se situent en concurrence directe avec une entreprise commerciale.

En matière de TVA, ces activités sont de celles qui, étant mentionnées au deuxième alinéa de l'article 256 B du CGI, sont imposables de plein droit.

Les règles de TVA applicables à ces opérations sont les suivantes :

I - PRINCIPES GÉNÉRAUX

A. Situation au regard du champ d'application de la TVA

1. Règles applicables

Les personnes morales de droit public sont assujetties en tout état de cause à la taxe sur la valeur ajoutée pour certaines de leurs activités économiques dont notamment la distribution de gaz, d'électricité et d'énergie thermique.

Ainsi la vente d'énergie effectuée par une collectivité locale, est au regard des dispositions précédentes, imposable de plein droit à la TVA.

2. Bénéfice possible de la franchise en base

La vente d'énergie par une collectivité est donc soumise de plein droit à la TVA. Néanmoins, la collectivité peut bénéficier de la franchise en base de TVA prévue à l'art. 293 B du CGI, si les recettes générées par l'activité ne dépassent pas un certain seuil. 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 toutefois possible d'y renoncer en optant pour le paiement de la TVA¹.

B. Modalités d'imposition

1. Assiette de la TVA

La base d'imposition de la TVA est constituée, pour les livraisons de biens, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçues ou à recevoir en contrepartie de ces opérations.

¹ Cf. BOI-TVA-DECLA-20-20-30-10, étant précisé que la vente d'énergie est considérée comme une livraison de biens.

L'article 267 du CGI indique, en outre, que les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature à l'exception de la TVA elle-même sont à comprendre dans la base d'imposition à la TVA.

Ainsi la taxe locale sur l'électricité ou encore la taxe intérieure sur les consommations de gaz naturel sont soumises à la TVA.

2. Taux de TVA

→ Le taux de TVA applicable à la fourniture d'énergie est de 20 % (8,5 % dans les DOM). En Corse, un taux particulier de TVA de 10 % s'applique pour les ventes d'électricité effectuées en basse tension (art. 297, I-1-5°-e du CGI).

Le taux réduit de 5,5 % (2,1 % en Corse et dans les DOM) est applicable pour² :

- 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 réseau;
- la fourniture de chaleur, lorsqu'elle est produite au moins à 50 % à partir de certaines énergies renouvelables (biomasse, géothermie, déchets d'énergie et d'énergie de récupération)

Le taux réduit s'applique également à la part des taxes locales sur l'électricité afférente à l'abonnement, ainsi qu'aux abonnements relatifs aux gaz de pétrole liquéfiés distribués par réseaux.

3. Exigibilité de la TVA

L'exigibilité se définit comme le droit que le Trésor peut faire valoir auprès du redevable de la TVA, à partir d'un moment donné, pour obtenir le paiement de la taxe. Ainsi est-ce, en pratique, l'exigibilité qui détermine la période au titre de laquelle le montant des opérations imposables et celui de la taxe correspondante doivent faire l'objet d'une déclaration.

En vertu de l'article 269.2 a du code général des impôts, pour les livraisons d'électricité, de gaz, de chaleur, de froid 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 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.

Cependant, par mesure de tempérament³, les collectivités locales sont réputées avoir été autorisées à acquitter la taxe d'après les débits. Elles sont autorisées à déterminer leur chiffre d'affaires imposable (et leur TVA déductible) en fonction de la date de prise en charge dans les écritures du comptable des titres de recettes (et des mandats de dépenses) émis par l'ordonnateur.

C. Droit à déduction

Les collectivités assujetties à la TVA pour leur activité de production et distribution d'énergie peuvent récupérer par la voie fiscale la TVA grevant leurs dépenses, en exerçant, dans les conditions de droit commun, le droit à déduction prévu à l'art. 271 du CGI.

Pour chaque dépense, le montant de la TVA déductible correspond au produit du montant de la taxe grevant la dépense par le coefficient de déduction qui lui est applicable (art. 206 de l'annexe II au CGI). Ce coefficient de déduction est égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission.

Par dérogation aux règles de droit commun selon lesquelles la TVA déductible peut être déduite lorsqu'elle devient exigible pour le fournisseur du bien ou du service (art. 271, I, 2 du CGI), il est admis⁴, que les collectivités locales déduisent la taxe au moment de la prise en charge, dans les écritures du comptable, du montant émis par l'ordonnateur en vue du règlement des dépenses.

² [BOI-TVA-LIQ-30-20-20](#)

³ [BOI-TVA-CHAMP-50-20](#)

⁴ Idem

Lorsque le montant de la TVA déductible excède, après imputation, le montant de la TVA collectée, la commune peut déposer auprès du SIE une demande de remboursement du crédit de TVA déductible ainsi généré, sous certaines conditions (art. 242-0 A et suivants de l'annexe II au CGI) qui diffèrent selon le régime d'imposition dont relève la commune (cf. § I.D.2 ci-après).

D. Obligations fiscales

1. Déclaration d'existence

La collectivité qui produit et distribue de l'énergie est imposable à la TVA, elle doit donc, dans les 15 jours du commencement de l'activité, déclarer celle-ci auprès du SIE dont elle relève et fournir certains renseignements relatifs à l'activité (art. 286 du CGI ; imprimés à retirer auprès du SIE).

Ces déclarations doivent également être souscrites si la commune bénéficie de la franchise en base de TVA. Elles doivent être renouvelées en cas de modification substantielle des conditions d'exercice de l'activité (art. 35 de l'annexe IV au CGI).

2. Obligations déclaratives et de paiement de la TVA

La collectivité qui effectue des opérations soumises à TVA dans le cadre de la production et de la distribution d'énergie doit souscrire des déclarations périodiques, dans les conditions de droit commun (art. 287 du CGI). Ces déclarations mentionnent notamment les opérations imposables réalisées, la TVA due à ce titre, la TVA déductible, et, selon le cas, après imputation de l'une sur l'autre, la TVA nette à payer ou le crédit de TVA déductible dégagé.

En effet, en principe, les assujettis qui exercent plusieurs activités imposables doivent souscrire une seule et unique déclaration de TVA⁵.

D'une manière générale, la périodicité et les modalités de déclaration diffèrent selon le régime d'imposition applicable, qui dépend de la nature des opérations imposables, du montant du chiffre d'affaires réalisé, et, le cas échéant, d'une option exercée. Les règles présidant à la détermination du régime d'imposition étant ainsi assez complexes, il doit être conseillé à la collectivité de se rapprocher du SIE (notamment au moment de la déclaration d'existence ; cf. § I.D.1 ci-dessus) qui pourra lui apporter toute information utile à ce sujet.

3. Obligations d'ordre comptable

Les personnes assujetties à la TVA doivent tenir une comptabilité permettant de justifier le détail des opérations imposables ou non imposables qu'elles réalisent, ou, à défaut de comptabilité, un livre spécial (art. 286 du CGI). Compte tenu de la réglementation budgétaire et comptable spécifique qui leur est applicable, les collectivités locales satisfont par principe à cette obligation prévue par la réglementation fiscale.

4. Obligation de facturation

La collectivité assujettie à la TVA au titre de l'exploitation et de la distribution d'énergie est soumise à l'obligation de facturation prévue par l'art. 289 du CGI.

Les factures doivent comporter toutes les mentions prévues par l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, notamment, outre les coordonnées des parties, le montant HT, le taux de TVA, le montant TTC.

En outre, pour ce qui concerne plus particulièrement la fourniture d'électricité ou de gaz, la collectivité doit respecter les dispositions de l'arrêté du 2 juillet 2007 relatif aux factures de fourniture d'électricité ou de gaz naturel, sous peine de sanction.

Ainsi, la fourniture d'électricité ou de gaz naturel doit donner lieu, avant paiement à la délivrance gratuite d'une facture.

⁵ BOI-TVA-DED-20-20

Elle est établie au moins une fois par an en fonction de l'énergie effectivement consommée.

Les informations et les mentions qui doivent obligatoirement apparaître sur les factures de gaz ou d'électricité sont clairement énoncées par les articles 4 et suivants de l'arrêté du 2 juillet 2007 relatif aux factures de fourniture d'électricité ou de gaz naturel.

En revanche, si la collectivité bénéficie de la franchise en base, les factures ne font pas apparaître la TVA et doivent comporter la mention « TVA non applicable, art. 293 B du CGI ».

5. Déclaration de cessation d'activité

En cas de cessation de l'exercice de l'activité imposable, la collectivité doit en faire la déclaration auprès du SIE dans les 30 jours de cette cessation (art. 286 du CGI et 36 de son annexe IV).

E. Suivi budgétaire et comptable

L'activité de production et de distribution d'énergie est une activité constitutive d'un service public industriel et commercial (SPIC) à part entière.

Les SPIC doivent s'équilibrer avec la seule redevance perçue auprès des usagers (articles L 2224-1 et 2224-2 du CGCT). La collectivité de rattachement ne peut ainsi, sauf dérogations, subventionner librement le service ; elle ne peut prendre en charge dans son budget propre des dépenses au titre de ces services. Elle doit donc individualiser les opérations relatives à la production et à la distribution d'énergie dans un budget spécifique afin de déterminer la redevance en fonction du coût identifié du service.

Ainsi, le suivi budgétaire et comptable d'une telle activité doit être retracé dans un budget distinct appliquant la nomenclature M41 (plan comptable applicable aux services publics de distribution d'énergie électrique et gazière).

Précision : l'activité de production d'énergie photovoltaïque, lorsque l'énergie est destinée à être revendue partiellement ou totalement à EDF, fait l'objet d'un suivi au sein d'un budget appliquant la nomenclature M4 (et non M41, le service n'exerçant pas une activité de distribution d'énergie).

En vertu de l'article L. 1412-1 du CGCT, ce budget est celui d'une régie dotée de la seule autonomie financière (budget annexé au budget principal de la commune, disposant d'une comptabilité séparée avec son propre compte 515) ou celui d'une régie dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière (budget et comptabilité propres indépendants de ceux de la commune de rattachement).

Ce budget doit retracer l'intégralité des dépenses et des recettes afférentes à l'activité.

II - QUELQUES QUESTIONS-RÉPONSES GÉNÉRIQUES

A. *Quelles sont les règles de TVA applicables à la vente d'électricité à ERDF par une collectivité territoriale ?*

♦ *Règles de TVA applicables aux livraisons d'électricité réalisées entre assujettis établis en France*

L'article 258 III du code général des impôts (CGI) dispose que : « *Le lieu de livraison du gaz naturel, de l'électricité, de la chaleur ou du froid est situé en France :*

a. lorsqu'ils sont consommés en France ;

b. dans les autres cas, lorsque l'acquéreur a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les biens sont livrés ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle. »

En outre, aux termes du second alinéa de l'article 283 2 quinquies du CGI, « *Pour les livraisons de gaz naturel ou d'électricité mentionnées au b du même III [de l'article 258], ainsi que pour les services définis au 13° de l'article 259 B qui leur sont directement liés, la taxe est acquittée par l'acquéreur qui*

dispose d'un numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée en France, y compris lorsque son fournisseur est établi en France. »

Le second alinéa de l'article 283 2 quinquies du CGI introduit un mécanisme d'auto-liquidation de la TVA pour les ventes d'électricité⁶ :

- réalisées par un fournisseur établi en France ;
- au profit d'un acquéreur qui dispose d'un numéro individuel d'identification à la TVA en France ;
- à des fins autres que leur consommation par l'acquéreur.

L'auto-liquidation a pour but de rendre le client redevable de la TVA exigible au titre des livraisons d'électricité réalisées par le fournisseur d'électricité. Le fournisseur facture la vente d'électricité hors taxe. Corrélativement, il appartient au client de calculer la TVA due sur cette vente et de la déclarer au service des impôts des entreprises dont il dépend.

Ces dispositions ne concernent pas les achats d'électricité effectués par un acquéreur pour sa propre consommation.

Il convient d'examiner l'application de ces règles dans l'hypothèse où une collectivité territoriale produit de l'électricité en vue de la revendre à ERDF, et dans l'hypothèse où une régie achète de l'électricité à ERDF en vue de la revendre.

◆ *Production d'électricité par une collectivité territoriale en vue d'une revente à ERDF⁷*

Une collectivité territoriale produit de l'électricité (d'origine photovoltaïque ou éolienne, par exemple) qu'elle vend à ERDF. ERDF revend à son tour cette électricité.

Aux termes de l'article 256 B du CGI, l'activité de la collectivité, de production d'électricité en vue de sa vente, entre de plein droit dans le champ d'application de la TVA.

En application des articles 258 III et 283 2 quinquies du CGI rappelés ci-dessus, la collectivité territoriale doit facturer hors taxe les livraisons d'électricité qu'elle effectue à ERDF et que cette entreprise va revendre. ERDF est le redevable légal de la TVA afférente à cette opération.

Les factures émises par la collectivité doivent faire apparaître distinctement que la TVA est due par le client et mentionner les dispositions de l'article 283 2 quinquies du CGI.

Les titres de recettes sont émis pour un montant sans TVA.

Il appartient, corrélativement, à ERDF, qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France, d'auto-liquider la TVA sur les achats qu'elle effectue auprès de la collectivité territoriale en vue de la revente.

Dans l'hypothèse où la collectivité vend également de l'électricité à des personnes non assujetties (particuliers, par exemple), elle doit continuer à leur facturer la TVA sur ces ventes d'électricité. Il en est de même si elle vend de l'électricité à des personnes assujetties (entreprises, par exemple), lorsque celles-ci achètent cette électricité non dans le but de la revendre, mais pour leur propre consommation.

Cette modification des règles fiscales n'a aucune incidence sur les conditions d'exercice du droit à déduction de la TVA par la collectivité territoriale. Celle-ci continue de récupérer directement, par la voie fiscale, la TVA grevant ses dépenses, en exerçant, dans les conditions de droit commun, le droit à déduction prévu à l'article 271 I du CGI⁸.

⁶ BOI-TVA-DECLA-10-10-20

⁷ Par hypothèse, le chiffre d'affaires réalisé par la collectivité territoriale dépasse les seuils de la franchise en base de l'article 293 B du CGI.

⁸ cf. [instruction n° 12-016-M0](#) du 9 juillet 2012

B Quelles sont les règles de TVA applicables lorsqu'une régie achète de l'électricité à ERDF dans le but de la revendre ? Quel est le traitement budgétaire et comptable ?

Aux termes de l'article 256 B du CGI, cette activité d'achat-revente d'électricité entre de plein droit dans le champ d'application de la TVA.

La régie dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France.

En application des articles 258 III et 283 2 quinquies du CGI rappelés ci-dessus, dès lors que la régie va revendre l'électricité achetée, ERDF facture à la régie les livraisons qu'elle réalise hors taxe.

La régie est le redevable légal de la TVA afférente à ces opérations.

Dès lors, il lui appartient d'auto-liquider la TVA sur ces livraisons⁹.

Par ailleurs, dès lors que cette acquisition est réalisée pour les besoins d'un service imposé à la TVA, la régie dispose d'un droit à déduction de la TVA grevant les dépenses de ce service (article 271 I du CGI ; cf. [instruction n° 12-016-M0](#) du 9 juillet 2012).

Comptablement, il convient d'enregistrer :

- une TVA à payer, au crédit du compte 44571 « Taxes sur le chiffre d'affaires collectées – TVA collectée »,
- et une TVA à récupérer, au débit du compte 44566 « TVA sur autres biens et services ».

Celles-ci seront d'un même montant si la régie dispose d'un droit à déduction intégral (coefficient de déduction égal à 1).

Il est fait observer que les écritures sont similaires à celles décrites pour les acquisitions intracommunautaires de biens (cf. instruction budgétaire et comptable M4, Tome I, titre 1, chapitre 2, commentaires du compte 4452). Toutefois, pour la TVA collectée, c'est le compte 44571 qui doit être utilisé (et non le compte 4452, réservée à la TVA intracommunautaire due au titre des acquisitions de biens).

Par mesure de simplification, pour les développements qui suivent, il n'existe pas d'autres opérations soumises à la TVA.

Lors de l'établissement de la déclaration périodique de TVA, la TVA déductible relative à l'achat d'électricité en vue de sa revente, inscrite au débit du compte 44566 est transportée, dans les conditions habituelles, au débit du compte 44571.

Si la TVA à payer et la TVA à récupérer sont de même montant, il s'agit d'une opération « blanche » qui ne donne pas lieu à décaissement d'une TVA nette due au Trésor (pas de TVA transportée vers le compte 44551 « TVA à décaisser »).

Si la TVA à payer n'est pas déductible intégralement (application d'un coefficient de déduction inférieur à 1), la part non déductible de la TVA auto-liquidée (constatée au crédit du compte 44571) doit augmenter le montant de la charge, comptabilisée au compte 6051 « achats d'énergie – électricité ». Dès lors que la TVA à payer au compte 44571 et la TVA déductible au compte 44566 ne sont pas du même montant, l'établissement de la déclaration périodique de TVA fait apparaître une TVA nette due au Trésor au crédit du compte 44551.

⁹ La fourniture d'électricité aux régies de distribution pour couvrir les besoins des consommateurs finals de leur zone de desserte est soumise au dispositif du second alinéa de l'article 283-2 quinquies du CGI pour le montant global facturé, quand bien même les régies consomment une part de l'électricité ainsi acquise pour leurs propres besoins.

C *Quels sont les taux de TVA applicables aux réseaux de chaleur et aux chaufferies communales ?*

Au sens juridique, un réseau de chaleur comprend nécessairement, outre le producteur/distributeur de chaleur, un usager distinct. C'est pourquoi une chaufferie centrale, alimentant différents bâtiments appartenant à la commune (salle des fêtes, école, mairie), n'est pas un réseau de chaleur au sens juridique du terme.

◆ Réseaux de chaleur

– TVA applicable aux réseaux de chaleur : le taux réduit de 5,5 % s'applique à la fourniture de chaleur lorsqu'elle est produite à plus de 50 % à partir de biomasse, de géothermie, d'incinération de déchets ou d'énergie de récupération .

Le même taux est valable sur l'abonnement quelle que soit l'énergie utilisée.

◆ *Chaufferie dédiée*

– TVA applicable sur l'exploitation de la chaufferie

L'exploitation technique de la chaufferie peut être assurée en interne (personnel communal pour les collectivités) ou être confiée à une entreprise privée qui facturera la prestation. Dans le premier cas, l'organisme n'est pas soumis à la TVA sur les frais de personnel. Dans le second cas, la TVA s'applique sur le montant HT de la prestation dans les conditions de droit commun.

– TVA applicable sur l'achat du combustible

La plupart des combustibles bois sont éligibles au taux réduit de 10 % : bûches (toutes longueurs), plaquettes forestières et industrielles, écorces, briquettes et granulés. Seules les sciures de bois non agglomérées ne sont pas retenues.

Le taux réduit de 10 % s'applique lorsque l'achat du combustible se fait directement auprès d'un fournisseur de combustible bois mais il n'est pas possible d'en bénéficier dans le cadre d'un contrat de services global avec un exploitant de chauffage.

III - POUR ALLER PLUS LOIN...

A. Textes législatifs et réglementaires

- CGI : article 256 B, 258 III 269 2a et 279 B ; 283 2 quinquies ;

B. Réponses ministérielles

- Question écrite AN n° 18510 du 15 juillet 2008, « possibilité de revente par les départements et les régions de l'électricité produite à partir d'énergie renouvelable »
- Question écrite Sénat n° 03891 du 03 avril 2008 « développement de la production d'énergie solaire par les régions et les départements »
- Question écrite Sénat n° 04871 du 19 juin 2008 « contribution des collectivités territoriales à la production d'électricité d'origine renouvelable »
- Question écrite Sénat n° 06108 du 06 novembre 2008 « installation de panneaux photovoltaïques dans un lotissement communal »
- Question écrite AN n° 26359 du 19 avril 2007, « concession de distribution de gaz naturel dans les communes »
- Question écrite Sénat n° 22987 du 30 juin 2006, « taux réduit de TVA sur les réseaux de chaleur »

B. Doctrine

- Sur le régime applicable aux livraisons de gaz naturel ou d'électricité réalisées entre assujettis établis en France : BOI-TVA-DECLA-10-10-20
- Sur le taux de TVA applicable aux livraisons d'énergie calorifique : BOI-TVA-LIQ-30-20-20 ; BOI-TVA-LIQ-30-20-20
 - sur le taux de TVA applicable au bois de chauffage et produits assimilés : BOI-TVA-LIQ-30-10-20
 - sur le taux de TVA applicable aux taxes locales sur l'électricité : BOI-TVA-LIQ-30-20-20
 - sur les règles de TVA applicables aux subventions directement liées au prix d'opérations imposables : BOI-TVA-BASE-10-10-10
 - sur les règles du droit à déduction : BOI-TVA-DED-20-10 et instructions CP n° 07-045-M0 du 19 novembre 2007 et n° [12-016-M0 du 9 juillet 2012](#) ; BOI-TVA-SECT-80-30-60-20, BOI-TVA-DECLA-20-20-30-30, BOI-TVA-DED-50-20-10.
- sur les règles de facturation en matière de TVA : BOI-TVA-DECLA-30-20

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)