

# **Services des Pompes Funèbres**

La loi 93-23 du 8 janvier 1993 a mis fin au monopole dont bénéficiaient les municipalités pour l'exercice de ce service public.

Le service extérieur des pompes funèbres revêt désormais le caractère d'un service public industriel et commercial (arrêt CE du 19 décembre 1995 n° 358102).

Dans le cadre de ces activités, les règles de TVA applicables à ces opérations sont les suivantes (elles s'appliquent également aux exploitations, le cas échéant, tenues par d'autres types de collectivités publiques).

## **I - PRINCIPES GENERAUX :**

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

#### 1. Règles applicables

- Activités imposables à la TVA

Le service extérieur des pompes funèbres est une mission de service public, prévue à l'article L2223-19 du C.G.C.T, qui comprend :

- le transport des corps avant et après mise en bière ;
- l'organisation des obsèques ;
- les soins de conservation ;
- la fourniture des housses, des cercueils et de leurs accessoires intérieurs et extérieurs ainsi que des urnes cinéraires ;
- la gestion et l'utilisation des chambres funéraires ;
- la fourniture des corbillards et des voitures de deuil ;
- la fourniture de personnel et des objets et prestations nécessaires aux obsèques, inhumations, exhumations et crémations (fourniture et dépôt de l'urne, dispersion des cendres), à l'exception des plaques funéraires, emblèmes religieux, fleurs, travaux divers d'imprimerie et de la marbrerie funéraire.

Depuis le 10 janvier 1998, les communes ne bénéficient plus du droit d'exclusivité pour l'exercice du service extérieur des pompes funèbres.

Les régies municipales des pompes funèbres exercent depuis cette date une activité située par nature dans le domaine concurrentiel. Elles sont donc soumises de plein droit à la TVA à raison de ces opérations dont le fait générateur est intervenu à compter du 10 janvier 1998.

Les activités annexes (vente de fleurs, de faire-part de décès, annonces dans la presse, construction, entretien et vente de caveaux, entretien et nettoyage des sépultures et monuments funéraires) sont imposables à la TVA<sup>1</sup>.

- Opérations situées hors du champ d'application de la TVA

Les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs, lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence (CGI art. 256 B).

Ainsi les opérations de gestion et d'entretien des cimetières (Article L2321-2 et L 223-1 du C.G.C.T) et les opérations qui relèvent d'une mission de police administrative du maire constituent une activité placée en dehors du champ d'application de la TVA<sup>2</sup>.

Les opérations de gestion et entretien des cimetières comprennent :

- la construction, la réfection ou l'entretien de la clôture des cimetières ;
- l'entretien des monuments funéraires menaçant ruine en cas de défaillance des propriétaires ;
- l'élagage des arbres et l'entretien de la voirie dans le cimetière ;
- les opérations d'exhumation des restes mortels dans des sépultures en terrain commun au terme du délai de rotation, dans des concessions non renouvelées, ou dans des concessions en état d'abandon ;
- la translation des restes mortels de sépultures d'un cimetière désaffecté vers un nouveau cimetière ;
- la construction et la gestion de columbariums dans l'enceinte du cimetière ;
- l'aménagement et l'entretien du jardin du souvenir dans l'enceinte du cimetière ;
- la construction et l'entretien du dépositoire (dépôt des corps après mise en bière) ;
- la construction, l'entretien et la gestion du caveau provisoire pour les dépôts temporaires ;
- la gestion des concessions de terrains et de cases de columbariums.

Ces opérations ne peuvent être exercées que par la commune ou un EPCI mais ne peuvent être déléguées.

Les opérations relevant d'une mission de police administrative, qui relèvent de la compétence du maire, comprennent :

- la surveillance des opérations consécutives au décès (art. L 2213-14 du CCT) ;
- la police du cimetière (conservation du domaine public, ordre public et salubrité publique) (art. L 2213-8 du CCT) ;
- l'organisation des obsèques des personnes dépourvues de ressources suffisantes (art. L 2223-27 et L 2213-7 du CCT) ;
- l'enlèvement des corps des personnes décédées sur la voie publique (art. L 2213-7 du CCT) ;
- l'organisation des obsèques en cas de catastrophe (art. L 2213-7 du CCT).

## 2. Franchise en base de TVA

La franchise en base prévue à l'article 293 B est un dispositif qui dispense du paiement de la TVA l'assujetti qui en bénéficie. Corrélativement, 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

---

<sup>1</sup> Cf. BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-30-20140113 § 30.

<sup>2</sup> Cf. BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-30-20140113 §60

possible d'y renoncer en optant pour le paiement de la TVA<sup>3</sup>.

## **B. Modalités d'imposition**

### 1. assiette de la TVA

Les activités des pompes funèbres sont imposables sur l'ensemble des services rendus. La base d'imposition de la TVA est constituée par toutes les sommes perçues en contrepartie des prestations de services.

### 2. Taux de la TVA

Les opérations réalisées dans le cadre du service extérieur des pompes funèbres relèvent du taux normal de TVA. Toutefois, les opérations de transport de corps, avant et après mise en bière, effectuées par des prestataires agréés dans des véhicules aménagés, bénéficient du taux réduit de 10 %. En revanche, les services annexes rendus par ces prestataires lors de ces transports de corps (constitution de dossiers, « présence », soins somatiques,...) demeurent passibles du taux normal.

Pour l'application du taux réduit, il appartient donc aux redevables de comptabiliser distinctement la fraction du prix correspondant aux prestations de transport ainsi définies. À défaut, l'ensemble des opérations relève du taux normal.

Les livraisons de biens ou les prestations de services annexes qui ne relèvent pas du service extérieur des pompes funèbres sont soumises au taux qui leur est propre. Ainsi, les travaux divers d'imprimerie, la construction, l'entretien et la vente de caveaux, l'entretien et le nettoyage des sépultures et monuments funéraires relèvent du taux normal de la TVA.

Les opérations afférentes à l'exploitation d'un crématorium sont soumises au taux normal, quelle que soit la personne qui les réalise.

### 3. Exigibilité de la TVA

L'exigibilité se définit comme le droit que l'administration des finances publiques 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 principe, pour les prestations de services, la TVA est exigible lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération ou, sur option du redevable, d'après les débits (art. 269 du CGI).

Cependant, à titre de règle pratique, les collectivités locales sont réputées avoir été autorisées à acquitter la TVA d'après les débits : pour l'ensemble de leurs opérations, le montant du chiffre d'affaires imposable à déclarer au titre d'une période déterminée est égal au total des sommes ayant fait l'objet des titres de recettes émis par l'ordonnateur et pris en charge dans les écritures du comptable au cours de cette période.

---

<sup>3</sup> BOI-TVA-DECLA 40-10-10-2130802 et BOI-TVA-DECLA-40-10-20-20150204.

## **C. Droit à déduction**

Les communes assujetties à la TVA au titre de l'exploitation d'un service de pompes funèbres 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<sup>1</sup>, de taxation<sup>2</sup> et d'admission<sup>3</sup>.

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 (2 du I de l'art. 271 du CGI), il est admis, pour les collectivités locales, que le montant des déductions de TVA à porter sur les déclarations correspond au total de la TVA déductible figurant sur les factures d'achat ayant donné lieu à l'émission de mandats par l'ordonnateur en vue du règlement des dépenses et qui ont été pris en charge dans les écritures du comptable au cours de la période déclarative considérée.

**NB :** Lorsqu'ils sont utilisés exclusivement pour les transports funéraires, les corbillards servant au transport des corps ainsi qu'à celui des familles, ouvrent droit à déduction.

## **D. Obligations fiscales**

### **1. Déclaration d'existence**

La collectivité qui exploite un service de pompes funèbres imposable à la TVA, en tout ou partie doit, dans les 15 jours du commencement de l'activité, déclarer celui-ci auprès du SIE dont elle relève et fournir certains renseignements relatifs à l'activité.

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.

### **2. Obligations déclaratives et paiement de la TVA**

La commune qui effectue des opérations soumises à TVA dans le cadre de l'exploitation d'un service de pompes funèbres, 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.

Dans l'hypothèse où la commune exerce, par ailleurs, d'autres activités soumises à la TVA, les opérations imposables effectuées dans le cadre de celles-ci ne doivent pas nécessairement faire l'objet d'une déclaration séparée. En effet, en principe, les assujettis qui exercent plusieurs activités imposables doivent souscrire une seule et unique déclaration de TVA.

---

<sup>1</sup> BOI-TVA-DED-20-10-10-20090912

<sup>2</sup> BOI-TVA-DED-20-10-20-20130610

<sup>3</sup> BOI-TVA-DED-20-10-30-21010912

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 qui pourra lui apporter toute information utile à ce sujet.

Si le régime d'imposition dont relève la collectivité locale est le régime réel normal, elle doit souscrire des déclarations (modèle CA3) mensuelles ; toutefois, si le montant annuel de la taxe due est inférieur à 4 000 €, les déclarations peuvent être souscrites par trimestres civils.

Chaque déclaration doit être déposée au plus tard le 24 du mois suivant, selon le cas, le mois ou le trimestre au titre duquel elle est souscrite (art. 39 de l'annexe IV au CGI).

Si la déclaration dégage une TVA nette à payer, elle doit être accompagnée du paiement de celle-ci (2 de l'art. 287 du CGI).

Si le régime d'imposition dont relève la collectivité locale est le régime réel simplifié, elle doit souscrire une déclaration annuelle (modèle CA12), déposée jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le 2<sup>e</sup> jour ouvré suivant le 1<sup>er</sup> mai de l'année qui suit celle au titre de laquelle elle est souscrite (art. 242 sexies de l'annexe II au CGI).

### 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 publique assujettie à la TVA est soumise à l'obligation de facturation prévue par l'article 289 du CGI.

Cette facturation est obligatoire lorsque le client est un autre assujetti à la TVA ou une personne morale non assujettie, y compris pour les acomptes perçus avant la réalisation de l'opération imposable. Elle ne l'est en revanche pas lorsque le client est un particulier ; si, en pratique, il s'agit du cas le plus fréquent dans le cadre de l'exploitation, il peut être conseillé à la commune d'émettre systématiquement des factures conformes à la réglementation fiscale dans la mesure où il n'est pas exclu que les clients soient des assujettis à la TVA.

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<sup>4</sup>.

Si la commune 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

<sup>4</sup> Sur ce point, cf. BOI 3 CA n° 136 du 7 août 2003.

auprès du SIE dans les 30 jours de cette cessation (art. 286 du CGI et 36 de son annexe IV).

### **E. Suivi comptable et budgétaire**

Si, eu égard aux conditions de son exercice, l'activité peut être considérée comme constitutive d'un service public à caractère industriel et commercial, les opérations y afférentes sont retracées dans un budget M4.

Dans ce cas, 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 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).

Sinon, les opérations sont retracées :

- soit dans le budget principal M14 de la commune, au sein duquel elles doivent faire l'objet de séries distinctes de bordereaux de titres et de mandats, faisant apparaître le montant des opérations budgétaires hors taxe, le montant de la TVA collectée ou déductible applicable à ces opérations et le montant TTC ;
- soit dans un budget annexe M14 (budget sans compte 515, rattaché comptablement au budget principal par le biais du compte de liaison 451).

## **II - Cas particulier : crématorium**

La création et la gestion d'un crématorium constituent une mission de service public qui comprend :

- La construction et l'entretien du crématorium ;
- L'ensemble des opérations liées à la crémation des personnes décédées, de la réception du corps à la remise de l'urne à la personne qui a pourvu aux funérailles ou au plus proche parent de la personne défunte (opération de crémation, location des salons de recueillement et des salles de cérémonie) ;
- La crémation des restes des corps exhumés à la demande des communes après reprise de concession ;
- L'incinération des pièces anatomiques humaines à la demande des établissements de santé.

Cette activité ne relève pas du service extérieur des pompes funèbres.

En application de l'article L2223-40 du CGCT, les communes ou les établissements publics de coopération intercommunale, sont seuls compétents pour créer et gérer, directement ou par voie de gestion déléguée, sur habilitation préfectorale, les crématoriums.

### **1. Assujettissement à la TVA**

Aux termes de 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, sociaux, éducatifs, culturels ou sportifs, lorsque le non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence.

Eu égard aux modalités d'exercice de leur activité, les régies communales et intercommunales qui exploitent un crématorium exercent une activité à caractère concurrentiel.

Elles doivent donc être soumises à ce titre à la TVA.

## **2. Suivi comptable et budgétaire**

Si, eu égard aux conditions de son exercice, l'activité peut être considérée comme constitutive d'un service public à caractère industriel et commercial, les opérations y afférentes sont retracées dans un budget M4.

Dans ce cas, 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 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).

Sinon, les opérations sont retracées :

- soit dans le budget principal M14 de la commune, au sein duquel elles doivent faire l'objet de séries distinctes de bordereaux de titres et de mandats, faisant apparaître le montant des opérations budgétaires hors taxe, le montant de la TVA collectée ou déductible applicable à ces opérations et le montant TTC ;
- soit dans un budget annexe M14 (budget sans compte 515, rattaché comptablement au budget principal par le biais du compte de liaison 451).

## **III - Quelques questions parlementaires :**

- Question écrite (Assemblée Nationale) n° 445 : réponse publiée au J.O le 16/10/2012 page 5722
- Question écrite (Assemblée Nationale) n° 23 136 : réponse publiée au J.O le 13/08/2013 page 8735

*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)*