

## **Assainissement**

Les communes et les intercommunalités sont compétentes pour assurer le service de la distribution d'eau et l'assainissement.

Elles peuvent gérer ces services directement en régie, ou avoir recours à une délégation de service public.

Le mode de gestion du service de l'assainissement a une incidence sur la situation au regard de la TVA de la collectivité locale ou de l'intercommunalité.

Ainsi, dans le cas d'une gestion déléguée (affermage ou concession), la collectivité délégante a la qualité d'assujettie lorsqu'elle perçoit une redevance d'affermage qui peut être considérée comme la contrepartie de la mise à disposition des infrastructures entrant dans le périmètre de la délégation. Il n'en va autrement 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.

En revanche, dans le cas d'une gestion directe avec ou sans l'aide d'un prestataire de service, le service d'assainissement est assujetti à la TVA sur option.

Si le service est exploité sous la forme d'une régie dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière, celle-ci est le redevable légal de la TVA pour l'ensemble des opérations du service.

S'il est exploité sous la forme d'une régie dotée de la seule autonomie financière, la collectivité locale de rattachement est le redevable légal de la TVA.

De la même manière, s'agissant des contrats de gérance et des contrats de régie intéressée (bien que ceux-ci s'analysent comme des délégations de service public), la collectivité demeure le redevable légal de la TVA, dans la mesure où elle continue à supporter le risque commercial. C'est donc à elle qu'incombera l'établissement des déclarations de TVA.

Le service de distribution d'eau et le service d'assainissement constituent deux activités distinctes qui sont retracées chacune dans un budget tenu en M49.

Ces dispositions s'appliquent quel que soit le mode de gestion (régie, affermage ou concession).

Les communes et groupements de communes de moins de 3000 habitants peuvent établir un budget unique des services de distribution d'eau potable et d'assainissement si les deux conditions suivantes sont remplies :

- les deux services sont gérés selon un mode de gestion identique : gestion directe ou gestion déléguée ;
- ils sont soumis aux mêmes règles de TVA : assujettissement ou non-assujettissement pour les deux services.

Le budget et les factures émises doivent faire apparaître la répartition entre les opérations relatives à la distribution d'eau potable et celles relatives à l'assainissement.

Pour les cas de recours à une **délégation de service public**, il convient de se référer à la fiche « activités affermées ».

Pour les opérations de construction de biens immobiliers destinés à l'activité d'assainissement soumise à la TVA sur option, il faudra se reporter à la fiche « opération immobilière ».

## **I - PRINCIPES GENERAUX :**

Le service public d'assainissement collectif est placé en dehors du champ d'application de la TVA.

Par ailleurs, conformément à l'article L 2224-8 du CGCT, les communes ou les EPCI doivent obligatoirement prendre en charge les dépenses de contrôle des systèmes d'assainissement non collectif. Ils peuvent également prendre en charge les dépenses d'entretien de ces systèmes<sup>1</sup>.

Lorsque ces organismes exploitent directement le service public d'assainissement non collectif, ils sont placés en dehors du champ d'application de la TVA.

Toutefois, les communes et les EPCI peuvent opter pour l'assujettissement à la TVA de leurs opérations relatives à l'assainissement collectif et à l'assainissement non collectif, en application de l'article 260 A du CGI.

Ces services publics constituent des services publics distincts pour lesquels l'option doit être exercée séparément.

Enfin, l'option prévue à l'article 260 A du CGI pour l'imposition à la TVA du service d'assainissement permet, le cas échéant, à une commune d'au moins 3000 habitants qui exploite un service d'assainissement concurrentement avec un service de fourniture d'eau imposable d'éviter une dualité de régimes d'imposition.

## **II - MODALITÉS DE L'OPTION :**

La faculté d'opter pour l'imposition à la TVA prévue par l'article 260 A du CGI est ouverte aux communes et EPCI qui exploitent directement le service public de l'assainissement (collectif ou non collectif) ce qui suppose qu'ils conservent la responsabilité de l'exploitation du service et qu'ils soient tributaires des recettes du service. Par contre, il est indifférent que le service soit doté de l'autonomie financière et de la personnalité juridique ou de la seule autonomie financière.

Conformément aux dispositions du 1<sup>er</sup> alinéa de l'article 201 quinquies de l'annexe II au CGI, l'option doit être exercée distinctement pour chacun des services y ouvrant droit, même si la collectivité ou l'organisme entend exercer l'option pour plusieurs services à compter de la même date. L'option couvre l'ensemble des opérations relatives au service considéré.

Cela étant, l'option reste ouverte aux collectivités et à leurs groupements alors même qu'ils n'exerceraient pas en régie l'ensemble des missions visées à l'article L 2224-7 du code général des collectivités territoriales selon lequel constitue un service d'assainissement tout service assurant tout ou partie des missions visées à l'article L 2227-8 de ce même code (raccordement au réseau, collecte, transport, épuration des eaux, élimination des boues produites).

Par conséquent, le principe dit d'« indivisibilité du service<sup>2</sup> » ne peut plus être opposé aux collectivités qui, ayant délégué une partie des missions à des opérateurs privés, souhaite opter pour la partie des missions qu'elle exerce en régie.

Chaque service couvert par l'option constitue un secteur distinct d'activité pour l'exercice des droits à déduction (CGI ann. II article 209-I-3<sup>o</sup>) et doit faire l'objet d'un suivi comptable spécifique.

Formulée sur papier libre, la déclaration d'option doit être revêtue de la signature de l'autorité compétente (maire, président du syndicat, etc.). Elle est adressée au service local des Impôts dont dépend la collectivité ou l'organisme, obligatoirement 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.

---

<sup>1</sup> L'extension facultative du champ d'intervention des collectivités en matière d'assainissement non collectif aux travaux de construction ou de réhabilitation des installations opérée par la loi sur l'eau et les milieux aquatiques fera prochainement l'objet de commentaires.

<sup>2</sup> Tel qu'il a notamment été invoqué par la CAA de DOUAI dans son arrêt du 22 février 2006, n° 04-82, 2<sup>e</sup> chambre, Communauté urbaine de Dunkerque, à propos de laquelle l'administration a renoncé à défendre cette affaire en cassation.

L'option prend effet à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est déclarée au service des impôts.

Elle est irrévocable jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle elle a pris effet. Elle se trouve reconduite de plein droit pour cinq ans si l'optant a obtenu, au cours de la période, un ou plusieurs remboursements de crédit de taxe non imputable.

La dénonciation de l'option est formulée et présentée dans les mêmes conditions que celles exigées pour son exercice deux mois au moins avant l'expiration de la période d'option en cours.

La comptabilité tenue pour chaque service doit faire apparaître un équilibre entre d'une part, l'ensemble des charges du service, y compris les amortissements techniques des immobilisations et, d'autre part, l'ensemble des produits et recettes du service (CGI Ann. II article 201 octies).

### **III - MODALITÉS D'IMPOSITION :**

#### **A. Assiette de la TVA**

La base d'imposition de la TVA est constituée par toutes les sommes perçues sur les usagers des réseaux d'assainissement : il s'agit pour l'essentiel des redevances d'assainissement revenant à la collectivité qui exerce en régie tout ou partie des missions visées à l'article L 2224-8 du CGCT conformément à l'article R 2224-19 du même code, qu'elle soit perçue directement par la collectivité ou, en son nom et pour son compte, avant de lui être reversée par un tiers (l'exploitant du service d'eau potable notamment).

Doivent également figurer dans la base d'imposition de la collectivité, le cas échéant, les subventions directement liées au prix de ces opérations<sup>3</sup>.

Par ailleurs, s'agissant d'assainissement non collectif, il est fait remarquer qu'un propriétaire qui ne s'est pas conformé à l'obligation d'avoir une installation d'assainissement autonome réglementaire, est astreint, en application de l'article L. 1331 -8 du Code de la Santé publique (CSP), au paiement d'une somme au moins équivalente à la redevance qu'il aurait payée au service public d'assainissement non collectif, et qui peut, le cas échéant être majorée par le conseil municipal.

Cette somme ne constitue pas, pour l'exploitant du service public, la contrepartie d'une opération située dans le champ d'application de la TVA. Elle n'est donc pas imposable.

Elle n'a, par ailleurs, pas d'incidence sur la détermination, le cas échéant, des droits à déduction de la collectivité exploitante ou du délégataire qui la perçoit.

Il en est de même s'agissant de la participation forfaitaire pour raccordement à l'égout qu'une commune peut demander aux propriétaires d'immeubles édifiés postérieurement à la mise en service de l'égout (art L. 1331 -7 du CSP).

La surtaxe reversée par le délégataire à la collectivité qui lui a délégué tout ou une partie des missions constitutives d'un service d'assainissement, est versée en contrepartie de la mise à disposition des infrastructures entrant dans le périmètre de la délégation.

Dès lors, 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.

Il n'en va autrement 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'une contribution à l'exercice de l'autorité publique.

À 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<sup>4</sup>. Néanmoins, lorsque la mise à disposition des investissements est effectuée contre une rémunération dont le niveau

<sup>3</sup> [BOI-TVA-BASE-10-10-20121115](#)

<sup>4</sup> [BOI-TVA-CHAMP-10-10-10](#)

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.

Pour les contrats en cours au 1<sup>er</sup> janvier 2014, les collectivités peuvent<sup>5</sup> soit :

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

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 : cette redevance qui doit figurer, à titre d'information, sur la facture adressée à l'utilisateur 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.

### ***Cas des frais de branchement à l'égout***

Le branchement à l'égout comprend une partie publique, située sous la voie publique, et une partie privée, constituée par les ouvrages amenant les eaux usées de l'immeuble à la partie publique du branchement.

La partie du branchement située sous la voie publique peut être réalisée par la commune, soit d'office lors de la construction d'un nouvel égout, soit sur demande des propriétaires pour les immeubles édifiés postérieurement à la mise en service de l'égout (CSP art. L 1331-2).

Elle est autorisée à se faire rembourser par les propriétaires intéressés, le cas échéant de manière forfaitaire, tout ou partie des dépenses engagées.

La partie privée du branchement est à la charge exclusive du propriétaire de l'immeuble. Lorsque le propriétaire de l'immeuble est défaillant, la commune peut, après mise en demeure de ce dernier et à ses frais, procéder d'office aux travaux nécessaires pour amener les eaux usées à la partie publique du branchement et pour mettre hors d'état de créer des nuisances à venir (CSP art. L 1331-6).

Dans ces deux hypothèses, les sommes perçues constituent la contrepartie de travaux immobiliers réalisés par la collectivité taxées de plein droit à la TVA dans les conditions de droit commun, quel que soit le nombre d'habitants de la collectivité, le mode de gestion du service d'assainissement collectif ou le régime de TVA sous lequel est placée la collectivité.

S'agissant de travaux immobiliers par nature, s'ils sont effectués par une entreprise sous-traitante au sens de l'article 1<sup>er</sup> de la loi n° 75-1334 du 31 décembre 1975 relative à la sous-traitance, pour le compte d'un preneur assujetti (titulaire du marché par exemple), la TVA est acquittée par le preneur (CGI, 2<sup>onies</sup> de l'article 283).

Par ailleurs, ils ne peuvent bénéficier du taux réduit sur le fondement du b de l'article 279 visé ci-dessous. Néanmoins, s'ils portent sur des immeubles achevés depuis plus de deux ans, et pour autant qu'ils satisfassent à l'ensemble des conditions posées par l'instruction publiée au BOI-TVA-LIQ-30-20-90, ils sont éligibles au taux réduit sur le fondement de l'article 279-0 bis du CGI.

## **B. Taux de TVA**

---

<sup>5</sup> BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10 § 93 et suivants

En application de l'article 279-b-2° du CGI dans sa version en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2014, le taux de 10 % s'applique aux prestations permettant d'assurer la gestion normale du service public municipal d'assainissement collectif ou non collectif.

Trois critères sont retenus pour apprécier si les prestations de services répondent aux caractéristiques qui permettent d'appliquer le taux réduit<sup>6</sup>:

- l'objet des prestations réalisées ; les prestations doivent être effectuées pour permettre à la commune d'assurer la gestion du service public municipal (évacuation et assainissement ou épuration des eaux usées) ;
- les biens concernés : il s'agit des installations publiques nécessaires au service public municipal de l'eau qui sont la propriété de la commune, du groupement de communes ou provisoirement du concessionnaire ou du fermier (réseau de distribution, collecteur, cuvettes de décantation, réseau d'évacuation, stations d'épuration...) jusque et y compris les installations privées (canalisations, sanitaires), lorsqu'elles sont rattachées aux installations publiques et à condition, bien entendu, que les opérations (réparations, remplacements, par exemple) ne soient pas effectuées pour les besoins des particuliers, mais par ou pour le compte du service public ;
- la nature des prestations fournies : dès lors qu'elles sont fournies par l'exploitant du service public (collectivité, fermier, concessionnaire) ou en exécution d'un contrat conclu avec cet exploitant et qu'elles n'ont pas le caractère de travaux immobiliers.

Dans ces conditions, ce taux s'applique aux rémunérations perçues en contrepartie des prestations de contrôle et, le cas échéant, d'entretien du service public municipal d'assainissement non collectif.

Il s'applique, aussi, aux rémunérations versées par l'exploitant du service public en charge de l'assainissement non collectif aux entreprises prestataires ou sur la redevance d'assainissement perçue par l'exploitant.

En matière d'assainissement collectif, il peut s'agir d'opérations :

- de balayage et nettoyage des caniveaux à l'occasion de l'entretien des réseaux d'égouts pour faciliter l'évacuation des eaux de ruissellement ;
- de curage et nettoyage des réseaux municipaux d'égouts et des stations d'épuration ;
- de dératisation, désinfection, désinsectisation, désodorisation, détartrage des installations publiques du réseau municipal ;
- d'enlèvement des obstacles à l'intérieur de ces installations ainsi que leur entretien, étanchement des joints, inspection ;
- d'entretien des installations publiques ;
- d'études et enquêtes sur les stations d'épuration ;
- évacuation et transport des boues extraites des stations d'épuration ;
- suppression des fuites d'eau ;
- de vidanges de cuvettes de décantation des égouts municipaux.

En revanche, les prestations qui portent sur les systèmes d'assainissement non collectif, non prises en charge financièrement par la commune, sont soumises de plein droit à la TVA au taux normal, quelle que soit la personne qui les réalise, car elles ne relèvent pas du service public d'assainissement non collectif.

### **C. 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, en pratique, l'exigibilité 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.

---

<sup>6</sup> BOI-TVA-LIQ-30-20-30.

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, par mesure de tempérament<sup>7</sup>, les collectivités locales sont réputées avoir été autorisées à acquitter la TVA d'après les débits au titre de leurs opérations pour lesquelles l'exigibilité de la taxe est constituée par l'encaissement. De la sorte, 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.

#### **D. Droit à déduction**

Les communes assujetties à la TVA sur option 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<sup>8</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 (art. 271 I-2 du CGI), il est admis<sup>9</sup>, 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.

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.

### **IV - OBLIGATIONS FISCALES BUDGÉTAIRES ET COMPTABLES :**

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

La collectivité locale qui opte pour l'assujettissement à la TVA de ses opérations relatives à l'assainissement doit souscrire des déclarations périodiques, dans les conditions de droit commun (art. 287 du CGI).

#### **B. 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.

#### **C. Obligation de facturation**

La commune assujettie à la TVA au titre de l'assainissement est soumise à l'obligation de facturation prévue par l'art. 289 du CGI.

#### **D. Déclaration de cessation d'activité**

<sup>7</sup> BOI-TVA-CHAMP-50-20-20140113

<sup>8</sup> BOI-TVA-DED-20-10 et instruction CP n° 07-045-M0 du 19 novembre 2007

<sup>9</sup> BOI-TVA-CHAMP-50-20-20120912

En cas de cessation de l'exercice de l'activité imposable, la commune 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**

Conformément à l'article 201 octies de l'annexe II au CGI, tout SPIC soumis à la TVA par exercice de l'option prévue à l'article 260 A du CGI doit faire l'objet 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, et d'autre part, l'ensemble des produits et recettes du service.

En vertu de l'article L. 1412-1 du CGCT, les opérations du service d'assainissement (SPIC) sont retracées dans le budget M49 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).

Toutefois, l'établissement d'un budget annexe, pour les services de distribution d'eau potable et d'assainissement gérés sous la forme d'une régie simple ou directe, est facultatif pour les communes de moins de 500 habitants, dès lors qu'elles produisent, en annexe au budget et au compte administratif, un état sommaire présentant, article par article, les montants de recettes et de dépenses affectés à ces services.

## **IV - QUELQUES QUESTIONS-RÉPONSES GÉNÉRIQUES :**

***Quel est le taux de TVA applicable aux opérations d'élimination des boues d'épuration, effectuées par un prestataire au profit d'une communauté de communes exploitant une station de traitement des eaux usées ?***

L'article L. 2224-8 du CGCT, dans sa rédaction issue de l'article 54 de la loi n° 2006-1772 du 30 décembre 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques, inclut dorénavant expressément l'élimination des boues d'épuration parmi les missions du service public d'assainissement collectif.

Par voie de conséquence, ces opérations d'élimination des boues d'épuration sont susceptibles d'être soumises au taux réduit de TVA prévu par l'article 279 b du CGI<sup>10</sup>.

***Une commune fait construire une nouvelle station d'épuration pour les besoins de son service public d'assainissement collectif ; elle est assujettie à la TVA au titre de l'exploitation de service (par exercice de l'option prévue à l'art. 260 A du CGI). L'achèvement de la station d'épuration doit-elle donner lieu à taxation à la TVA d'une livraison à soi-même (LASM) ?***

S'agissant des livraisons d'immeubles ou de travaux immobiliers au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI, dont le fait générateur (achèvement) est intervenu à compter du 22 décembre 2014, la commune, qui a la qualité d'assujetti intégral au titre de cette activité, n'a plus à constater de LASM, conformément au 2° du 1 du II de l'article 257 déjà cité<sup>11</sup>.

La TVA grevant les travaux de construction est déductible au fur et à mesure de leur réalisation, dans les conditions de droit commun.

► *En revanche, lorsque l'achèvement de la station d'épuration est antérieur au 22 décembre 2014 et n'a pas donné lieu à déclaration de LASM, les développements suivants, qui correspondent aux dispositions alors en vigueur, s'appliquent :*

Conformément au 3 du I de l'article 257 du code général des impôts (CGI), tout assujetti est redevable d'une LASM taxable à la TVA au moment de l'achèvement d'un immeuble (au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI) dont il assure la construction, lorsque cet immeuble n'est pas revendu dans les deux ans de cet achèvement<sup>12</sup>. La LASM s'applique quelle que soit la destination de l'immeuble, qu'il s'agisse de locaux à usage professionnel ou d'habitation.

Dans ces conditions, dans un premier temps, pendant la phase de construction de l'immeuble, la commune procède à la déduction de la TVA sur les travaux de construction au fur et à mesure de la

<sup>10</sup> BOI-TVA-LIQ-30-20-30 §100

<sup>11</sup> Cf. Loi n° 2014-1545 du 20 décembre 2014, art. 32-I-1° et II.

<sup>12</sup> Cf. BOFIP, BOI-TVA-IMM-10-10-20 (§ 170 et suivant).

prise en charge des mandats dans la comptabilité du comptable public. Les factures du constructeur sont comptabilisées comme suit :

Facture du fournisseur (acompte) : 10 000 € HT, TVA au taux normal (20 %), soit 10 200 € TTC.

Comptabilisation de la facture :

2313 – Immobilisations corporelles en cours – Constructions	10 000	
44562 – TVA déductible sur immobilisations	200	
4041 – Fournisseurs d'immobilisations		10 200

Durant la phase de construction, la TVA déductible grevant les travaux est intégralement déductible. Il n'y a pas lieu d'appliquer le coefficient de déduction applicable à l'activité, qui peut être inférieur à 1.

Cette TVA est mentionnée sur les déclarations périodiques de TVA CA3. Elle a pu générer un crédit de TVA remboursable dans les conditions de droit commun.

Les travaux de construction de l'immeuble étant achevés, il convient, dans un deuxième temps, de constater la LASM de l'immeuble.

D'un point de vue comptable, il convient de constater, dans les conditions habituelles, le transfert des sommes du compte 23 vers le compte 21 d'imputation définitive, par une opération d'ordre non budgétaire, pour le coût hors taxes déductibles des travaux.

D'un point de vue fiscal, l'achèvement des travaux doit donner lieu à l'établissement de la déclaration spéciale d'achèvement d'un immeuble (imprimé n° 940), en application du 1 de l'article 244 de l'annexe II au CGI. Cette déclaration doit être transmise au SIE dans le mois qui suit la date du dépôt en mairie de la déclaration d'achèvement et de conformité des travaux prévue par l'article L. 462-1 du Code de l'urbanisme. Cette déclaration est réputée intervenir lorsque l'état d'avancement des travaux est tel qu'il permet une utilisation effective du bâtiment selon sa destination<sup>13</sup>.

Le fait générateur de l'imposition à la TVA de la LASM se produit au moment de la livraison qui intervient lors du dépôt à la mairie de la déclaration d'urbanisme (b du 1 de l'art. 269 du CGI). La TVA devient exigible à cette même date (a du 2 de l'art. 269 du CGI).

Néanmoins, la liquidation de la TVA exigible peut être reportée jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle est intervenu l'achèvement de l'immeuble (CGI, II de l'article 270). En effet, si l'immeuble est vendu dans les deux ans qui suivent son achèvement, la taxation de droit commun de la cession permet d'atteindre les mêmes objectifs que la LASM. Le redevable est donc dispensé de liquider la TVA au titre de la LASM.

Si l'immeuble n'est pas vendu, la LASM doit être déclarée distinctement sur l'imprimé périodique habituel n° 3310 CA 3 utilisé pour l'ensemble des opérations imposables de la commune. Il doit y être fait référence à la déclaration spéciale déposée au moment de l'achèvement (CGI, article 244 annexe II). Cette mention, qui précise la date du fait générateur et le montant de la livraison, est opérée dans le cadre réservé à la correspondance de la déclaration de TVA<sup>14</sup>.

La commune doit calculer la base d'imposition de la LASM. Conformément au a du 2 de l'article 266 du CGI, la base d'imposition est constituée par le prix de revient total de l'immeuble, y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport<sup>15</sup>. L'assiette fiscale de la LASM n'est pas identique au coût des travaux inscrits au compte 23. La TVA collectée au titre de la LASM peut donc être supérieure à la TVA déduite pendant la phase des travaux.

La TVA collectée au titre de la LASM peut faire l'objet d'une déduction dans les conditions de droit commun. En conséquence, si l'activité à laquelle est affecté l'immeuble n'est pas soumise à un coefficient de déduction (pas de limitation du droit à déduction — c'est le cas en l'espèce dès lors

<sup>13</sup> Cf. pour les conditions de dépôt de la déclaration, l'article R. 462-1 du code de l'urbanisme

<sup>14</sup> Cf. BOI-TVA-IMM-10-20-30, §§ 40 et 90.

<sup>15</sup> Cf. pour le détail des éléments inclus dans la base d'imposition, BOI-TVA-IMM-10-20-10, II A §§ 330 à 350.



que la commune bénéficie d'un coefficient de déduction égal à 1), le comptable mouvemente les comptes de TVA au vu de la déclaration de liquidation de la LASM (CA3) établie par l'ordonnateur :

44562 – TVA déductible sur immobilisations	x	
44571 – TVA collectée		X

Puis, en l'absence d'autres opérations imposables et déductions, le comptable solde ces comptes l'un par l'autre :

44571 – TVA collectée	x	
44562 – TVA déductible sur immobilisations		X

Dans le cas de la commune, compte tenu de la déduction intégrale de la TVA due au titre de la LASM, celle-ci se traduit par une opération blanche.

## IV - POUR ALLER PLUS LOIN...

### A. Textes législatifs et réglementaires

- CGI : articles 256 B, 260 A, 269, 271, 279 b, 279-O bis, 286, 287, 289
- CGI : Annexe II : 201 quinquies, 201 octies, 206, 209, 242-O A
- CGI : Annexe IV : 36
- Code général des collectivités territoriales : L1412-1, L2224-7, L2224-8, L2227-8, R2224-19
- Code de la santé publique : L 1331-2, L 1331-6, L1331-7, L1331-8

### B. Doctrine

– sur les règles de TVA applicables au service public d'assainissement non collectif et aux raccordements aux systèmes d'assainissement collectif : [BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-30](#) sur les règles de TVA applicables aux subventions directement liées au prix d'opérations imposables : BOI-TVA-BASE 10-10-10

– sur les règles de TVA applicables au service public d'assainissement exercé en vertu d'un contrat de délégation de service public : BOI-TVA-IMM-10-10-20, BOI-TVA-CHAMP-10-10-10, BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10

– sur le taux de TVA applicable : BOI-TVA-LIQ-30-20-30

– sur l'exigibilité de la TVA : BOI-TVA-CHAMP-50-20

*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).*