

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'eau 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), le fermier ou le concessionnaire est le seul redevable de la TVA.

La collectivité concédante ou affermante n'est pas, en principe, imposable à la TVA sur la redevance qu'elle réclame au concessionnaire ou fermier.

En revanche, dans le cas d'une gestion directe avec ou sans l'aide d'un prestataire de service, l'imposition de la fourniture de l'eau à la TVA dépend du nombre d'habitants vivant dans la commune ou dans le champ d'action de l'établissement public de coopération intercommunale.

En cas d'assujettissement à la TVA, 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

1. PRINCIPES GENERAUX

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

L'article 256 B du CGI assujettit obligatoirement à la TVA la fourniture de l'eau dans les communes d'au moins 3 000 habitants ou par les établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) dont le champ d'action s'exerce sur un territoire d'au moins 3 000 habitants.

Par ailleurs, les communes de moins de 3 000 habitants ou les EPCI dont le champ d'action s'exerce sur un territoire de moins de 3 000 habitants peuvent opter pour l'assujettissement à la TVA de leurs opérations de fourniture d'eau, en application de l'article 260 A du CGI.

A) Situation des communes et groupement d'au moins 3 000 habitants

1) Organismes concernés

L'assujettissement obligatoire à la TVA s'applique aux communes ou à leurs EPCI (syndicats, districts, communautés urbaines....) au titre de l'exploitation du service public de l'eau.

2) Opérations imposables

L'imposition à la TVA concerne l'ensemble des opérations du service public de distribution de l'eau des communes ou des EPCI, à destination de leurs usagers.

Elle porte également sur les livraisons d'eau ou sur les prestations de services afférentes à la fourniture de l'eau que les communes et les EPCI fournissent éventuellement à des personnes ou des organismes qui ne sont pas leurs usagers, notamment à d'autres communes ou établissements publics, quelle que soit la population des ces dernières.

3) Condition de population

Le nombre d'habitants à prendre en considération est celui qui résulte du dernier recensement disponible de l'INSEE.

Une commune qui dépasse le seuil de 3 000 habitants devient obligatoirement imposable à la TVA au titre de ses opérations de fourniture d'eau à compter du 1er janvier de l'année suivant le recensement ou la dernière mise à jour.

Une commune qui passe en dessous de ce seuil cesse d'être obligatoirement imposable à compter de cette même date. Elle peut le demeurer par l'effet de l'option propre à l'article 260 A du CGI (cf . ci après § B-4).

Ces dispositions valent également pour les EPCI.

B) Situation des communes et groupement de moins de 3 000 habitants

1) Opérations faites avec les usagers

Les communes ou les EPCI de moins de 3 000 habitants sont placés en dehors du champ d'application de la TVA (article 256 B du CGI).

Néanmoins, ces organismes peuvent opter pour leur assujettissement à la TVA (article 260 A du CGI).

2) Opérations effectuées entre collectivités locales

Des communes ou des EPCI peuvent avoir recours, pour l'exécution de tout ou partie de leur propre service de fourniture d'eau aux usagers, à d'autres communes ou EPCI qui agissent en qualité de prestataires de services de la commune titulaire du service.

Ces prestations, lorsqu'elles sont réalisées par des communes ou des EPCI de moins de 3 000 habitants qui ne sont pas taxables à la TVA au titre de leur propre service de fournitures d'eau, peuvent ne pas être soumises à la TVA lorsqu'elles sont rendues à d'autres communes ou EPCI de moins de 3 000 habitants qui n'ont pas exercé l'option à la TVA pour l'assujettissement à la taxe au titre de leur même service.

3) 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'eau ce qui suppose qu'ils conservent la responsabilité de l'exploitation du service et qu'ils soient attributaires 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.

L'option est ouverte à chaque collectivité ou groupement couvrant une population inférieure à 3 000 habitants qui exploite un service d'eau potable au sens de l'article L 2224-7 du code général des collectivités territoriales dans sa rédaction issue de la loi sur l'eau et les milieux aquatiques (n° 2006-1772 du 30/12/2006), c'est à dire tout service assurant tout ou partie de la production, par captage ou pompage, de la protection du point de prélèvement, du traitement, du transport, du stockage, et de la distribution de l'eau destinée à la consommation humaine.

Par conséquent, la collectivité ou le groupement qui exploite directement un service d'eau potable qui regroupe une partie seulement des missions visées à cet article et délègue le reste de ces missions peut exercer l'option.

Conformément aux dispositions de l'article 201 quinquies, 1er alinéa, 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.

Chaque service couvert par l'option constitue un secteur distinct d'activité pour l'exercice des droits à déduction (CGI ann. II art. 201 sexies) et fait l'objet d'une déclaration distincte de TVA.

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 des entreprises (SIE) 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.

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 et 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.

1.2. Modalités d'imposition

1.2.1. Assiette de la TVA

La base d'imposition de la TVA est constituée par toutes les sommes reçues des usagers, c'est-à-dire :

- le produit des consommations d'eau ;
- les redevances d'abonnement, également qualifiées de « prime fixe » ou « terme fixe » ;
- les redevances de location de compteur ;
- les redevances ou droits perçus lors du branchement sur le réseau public d'eau ;
- les redevances d'entretien des installations ;
- les produits divers qui rémunèrent des prestations particulières réalisées du fait de l'abonné (fourniture d'un carnet d'abonnement, déplacements...) ;
- la redevance perçue au profit du fonds national pour le développement des adductions d'eau ;
- les redevances versées aux agences de l'eau Doivent être incluses, le cas échéant, les subventions directement liées au prix de ces opérations (sur cette notion, cf. BOI 3 A-7-06 n° 100 du 16 juin 2006).

1.2.2. Taux de TVA

Outre la fourniture de l'eau destinée à la consommation humaine en tant que telle, qui est soumise au taux réduit sur le fondement de l'article 278 bis du code général des impôts, l'article 279-b, prévoit l'application du taux réduit pour les remboursements et les rémunérations versées par les communes ou leurs groupements aux exploitants des services de distribution d'eau.

Le commentaire de cette disposition qui figure à la documentation de base 3 C 223 permet d'appliquer le taux de 5,5% aux prestations relatives à la fourniture de l'eau effectuées dans le cadre de la gestion municipale du service public municipal de l'eau.

Sont, à ce titre, soumis au taux réduit de la TVA :

- les prestations réalisées dans le cadre des missions visées à l'article L 2224-7 du CGCT (cf point 1.1 A - 4) ;

- qui portent sur l'eau captée, traitée et distribuée dans le cadre du service public local de l'eau (analyses notamment) ou les installations publiques nécessaires à l'exercice de ce service public (entretien, détartrage des canalisations notamment) ;
- dès lors qu'elles sont fournies par l'exploitant du service public local de l'eau potable (collectivité, groupement, délégataire, mandataire) ou en exécution d'un contrat passé avec lui ;
- et qu'elles n'ont pas le caractère d'une opération d'ensemble ayant le caractère de travaux immobiliers.

En revanche, sont notamment soumises au taux de 19,6 % :

- les prestations de services rendues aux agences de l'eau notamment pour le recouvrement des redevances qui sont perçues en son nom et pour son compte par l'exploitant du service;
- les opérations portant sur des installations particulières et pour le compte de personnes qui n'ont pas en charge le service public municipal de l'eau ;
- les prestations qui entrent dans le cadre d'une opération d'ensemble ayant le caractère de travaux immobiliers.

1.2.3. 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 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 (Documentation de Base DB 3 A 544, n° 9 et 10), 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.

Les collectivités, si elles y ont intérêt, peuvent toutefois déclarer la taxe selon les encaissements.

1.3. Droit à déduction

Les communes et les établissements publics de coopération intercommunale assujettis à la TVA au titre du service public de distribution de l'eau 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. Sur ce point, cf. BOI 3 D-1-07 n° 66 du 9 mai 2007 (instruction CP n° 07-045-M0 du 19 novembre 2007).

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 (Documentation de Base DB 3 A 544, n° 9 et 10, et DB 3 B 23, n° 16 à 19), 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 (cf. § 1.4.2 ci-après).

→ Si le régime d'imposition dont relève la commune est le régime réel normal, elle peut demander le remboursement :

- au terme de l'année civile, du crédit dégagé sur la déclaration CA3 souscrite au titre de la dernière période déclarative de l'année (selon le cas, mois ou trimestre), si ce crédit est au moins égal à 150 € ;

- si les déclarations sont trimestrielles, du crédit dégagé sur la déclaration CA3 souscrite au titre de l'un des trois premiers trimestres civils de l'année, si la demande de remboursement porte sur un montant au moins égal à 760 € ;

- si les déclarations sont mensuelles, du crédit dégagé sur la déclaration CA3 souscrite au titre de l'un des onze premiers mois de l'année, si la demande de remboursement porte sur un montant au moins égal à 760 €.

La demande de remboursement doit être présentée sur un imprimé spécifique (n° 3519), au cours du mois de janvier si elle est souscrite au terme de l'année, au cours du mois suivant le trimestre ou le mois concerné si elle est souscrite au titre d'un des trois premiers trimestres civils ou d'un des onze premiers mois de l'année.

→ Si le régime d'imposition dont relève la collectivité locale est le régime réel simplifié, elle peut demander le remboursement :

- sur la déclaration annuelle CA12, si le crédit sur lequel porte la demande de remboursement est au moins égal à 150 € (les éventuels excédents de versements des acomptes trimestriels sont remboursables quel que soit leur montant) au titre d'un trimestre civil, si le crédit est constitué d'une TVA déductible sur immobilisations et est d'un montant au moins égal à 760 € ; la demande est alors présentée sur imprimé n° 3519, et doit être déposée au cours du mois suivant le trimestre concerné, accompagnée de la ou des factures mentionnant la TVA déduite sur immobilisations

1.4. Obligations fiscales

1.4.1. Déclaration d'existence

La collectivité qui effectue des opérations soumises à TVA dans le cadre du service public de l'eau doit, 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).

1.4.3. Obligations déclaratives et de paiement de la TVA

La collectivité qui effectue des opérations soumises à TVA dans le cadre du service public de l'eau 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 le cas d'un assujettissement à la TVA sur option, l'option formulée par les communes ou les groupements de communes de moins de 3 000 habitants pour le service de distribution de l'eau et celui de l'assainissement par exemple ou l'un d'entre eux seulement, entraîne notamment les conséquences suivantes : chaque service couvert par l'option constitue un secteur distinct d'activité pour l'exercice des droits à déduction (CGI ann. II art. 201 sexies) et fait l'objet d'une déclaration distincte de TVA.

Ces obligations doivent également être satisfaites lorsque, notamment, les deux services de distribution d'eau potable et d'assainissement sont soumis à la TVA sur option et que les opérations qui s'y rapportent sont suivies dans un budget unique selon les modalités prévues par l'article L 2224-6 du Code général des collectivités territoriales. Toutefois, dans cette situation, il paraît possible d'admettre que les communes ou les groupements de communes de moins de 3 000 habitants, tout en demeurant tenus d'ériger chaque service en un secteur distinct d'activité, soient autorisés à souscrire une déclaration unique de TVA au titre des opérations de ces deux services.

Les collectivités concernées doivent impérativement signaler par écrit au service des impôts des entreprises (SIE) qui gère leurs dossiers de TVA qu'elles entendent souscrire une déclaration unique à raison des opérations des deux services de distribution d'eau et d'assainissement.

Cette option, irrévocable, ne peut prendre effet qu'au terme d'une période soumise à déclaration (mois ou trimestre, selon le cas, pour les collectivités placées sous le régime réel normal d'imposition ou ayant renoncé aux modalités simplifiées de liquidation de la TVA, année pour les collectivités placées sous le régime simplifié d'imposition).

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. § 1.4.1 ci-dessus) 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 à payer au Trésor, elle doit être accompagnée du paiement de celle-ci (art. 287, 2 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 2ème jour ouvré suivant le 1er mai de l'année qui suit celle au titre de laquelle elle est souscrite (art. 242 sexies de l'annexe II au CGI).

En cours d'année, la collectivité locale est tenue au versement d'acomptes trimestriels, si la TVA due au titre de l'année précédente, avant déduction de la TVA déductible sur immobilisations, était au moins égale à 1 000 €. Ces acomptes sont versés en avril, juin, octobre et décembre, au plus tard le 24 de ces mois. Leur montant est égal au quart du montant de la TVA due au titre de l'année précédente, avant déduction de la TVA déductible sur immobilisations, sauf pour le mois de décembre où il est égal au cinquième de cette taxe ; ils peuvent toutefois être modulés à la baisse, dans certaines conditions. Ces éventuels acomptes trimestriels font l'objet d'une régularisation sur la déclaration annuelle.

1.4.3. 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.

1.4.4. Obligation de facturation

La collectivité assujettie à la TVA au titre du service public de l'eau est soumise à l'obligation de facturation prévue par l'art. 289 du CGI.

Sur le plan strictement fiscal, 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 d'un cas fréquent, il peut être néanmoins 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'art. 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. Sur ce point, cf. BOI 3 CA n° 136 du 7 août 2003.

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 ».

1.4.5 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).

1.5. 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, 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'eau (SPIC) sont retracées dans le budget M 49 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.

2. QUELQUES QUESTIONS-REPONSES GENERIQUES

2.1. Quelle est la situation au regard de la TVA de la vente d'eau consentie par une commune à une commune voisine ?

Au regard de la TVA, il convient de distinguer les ventes d'eau effectuées directement au profit des usagers du service public de distribution d'eau potable et les ventes d'eau effectuées au profit de personnes ou organismes qui ne sont pas les usagers du service — par exemple, ventes d'eau à d'autres collectivités publiques (Documentation de Base DB 3 A 5412, n° 11). Ainsi, les ventes d'eau effectuées au profit de personnes qui ne sont pas les usagers du service sont imposables de plein droit à la TVA (art. 256 et 256 A du CGI), quelle que soit par ailleurs la situation au regard de cette taxe du service de distribution (non-imposition, imposition de plein droit ou sur option, art. 256 B et 260 A du CGI).

Dès lors, la vente d'eau effectuée par une commune au profit d'une commune voisine — qui n'est pas un usager du service — est soumise de plein droit à la TVA.

Il est rappelé toutefois que les prestations réalisées par des communes ou des EPCI de moins de 3 000 habitants qui ne sont pas taxables à la TVA au titre de leur propre service de fournitures d'eau, peuvent ne pas être soumises à la TVA lorsqu'elles sont rendues à d'autres communes ou EPCI de moins de 3 000 habitants qui n'ont pas exercé l'option à la TVA pour l'assujettissement à la taxe au titre de leur même service.

2.2. Quelle est la situation au regard de la TVA d'une prestation de facturation de la redevance d'assainissement, effectuée, pour le compte de l'entreprise délégataire de ce service, par une commune de moins de 3 000 habitants exploitant un service de distribution d'eau ?

Le service public de fourniture d'eau dans les communes de moins de 3 000 habitants est placé hors du champ d'application de la TVA (art. 256 B du CGI). Toutefois, ce service peut volontairement être soumis à la taxe, par voie d'option exercée par la commune exploitante (art. 260 A).

En revanche, la facturation et le recouvrement de recettes pour le compte d'un tiers, réalisés moyennant rémunération, constituent des prestations de services effectuées à titre onéreux, imposables à la TVA de plein droit (art. 256 du CGI). D'un point de vue fiscal, ces prestations ne peuvent être regardées comme relevant des opérations du service d'eau visées par les articles 256 B et 260 A du CGI (ventes d'eau potable) : leur situation au regard de la TVA est indépendante de celle du service d'eau (non-imposition, ou imposition à la taxe de plein droit ou sur option).

Ainsi, en principe, la rémunération perçue par la commune de la part de l'entreprise délégataire du service d'assainissement, en contrepartie de la prestation de facturation et de recouvrement de la redevance d'assainissement, doit être soumise à la TVA, sauf bénéfice de la franchise en base.

2.3. Une commune qui franchit le seuil des 3 000 habitants, et, en conséquence, devient assujettie de plein droit à la TVA au titre de son service public de distribution d'eau potable exploité sous la forme d'une régie dotée de la seule autonomie financière, peut-elle bénéficier d'un droit à déduction au titre des immobilisations en cours d'utilisation à la date d'effet de cet assujettissement ?

Les personnes qui deviennent redevables de la TVA au titre d'une activité peuvent exercer un droit à déduction de la TVA ayant grevé leurs immobilisations acquises antérieurement, dans les conditions fixées par l'art. 207 de l'annexe II au CGI (cf. §§ 39 à 41 du BOI 3 D-1-07 n° 66 du 9 mai 2007). Ainsi, lorsque le bien immobilisé n'a pas encore été utilisé, la TVA l'ayant grevé peut être déduite à hauteur du coefficient de déduction qui lui est applicable (art. 207, IV, 2 de l'annexe II au CGI). Lorsque le bien immobilisé était précédemment déjà utilisé, seule une quote-part de la TVA l'ayant grevé est susceptible d'être déduite à hauteur du coefficient de déduction qui lui est applicable ; la quote-part de la TVA concernée est déterminée différemment selon que le bien immobilisé est ou non un immeuble (art. 207, II, 2 et 3 de l'annexe II au CGI).

Cependant, cette possibilité est réservée aux immobilisations qui étaient utilisées pour la réalisation d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA mais n'ouvrant pas droit à déduction (principalement, opérations exonérées), et qui deviennent utilisées pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction (principalement, opérations imposées). Aucun droit à déduction ne peut être exercé au titre des immobilisations qui étaient jusqu'à présent utilisées pour la réalisation d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA (art. 207, III, 4, 2°, b de l'annexe II au CGI).

Or, l'art. 256 B du CGI place hors du champ d'application de la TVA la fourniture d'eau dans les communes de moins de 3 000 habitants.

Il s'ensuit que, lorsqu'une commune devient assujettie à la TVA au titre de son service public de fourniture d'eau — soit de plein droit, par dépassement du seuil de 3 000 habitants, soit par exercice de l'option prévue par l'art. 260 A du CGI —, elle ne peut exercer de droit à déduction pour les immobilisations en cours d'utilisation à la date de l'assujettissement, dès lors que le service public était précédemment placé hors du champ d'application de la TVA — et non pas exonéré. Elle ne peut donc récupérer par la voie fiscale, même partiellement, la taxe ayant grevé les immobilisations précédemment utilisées dans le cadre du service.

2.4 Quel est le taux de TVA applicable à des prestations de services relatives à la mise en place d'un périmètre de protection autour d'un captage d'eau potable ?

Le taux réduit de la TVA s'applique aux prestations de services qui concourent au bon fonctionnement des réseaux publics de distribution ou d'évacuation d'eau (art. 279, b du CGI), dès lors (Documentation de Base DB 3 C 223) :

- qu'elles sont effectuées pour les besoins de la gestion du service public de l'eau (comprenant, d'une part, le captage, le traitement, l'adduction et la distribution de l'eau aux usagers, et, d'autre part, l'évacuation et l'assainissement des eaux usées) ;

- qu'elles sont fournies par l'exploitant du service public de l'eau ou en exécution d'un contrat conclu avec l'exploitant de ce service ;

- et qu'elles ne font pas partie d'une opération d'ensemble ayant le caractère de travaux immobiliers.

Lorsque ces conditions sont remplies, il peut s'agir de prestations relatives à l'eau, ou de prestations relatives aux réseaux publics, qui s'entendent des installations publiques nécessaires au service public municipal de l'eau, 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 que les prestations ne soient pas effectuées pour les besoins des particuliers, mais par ou pour le compte du service public.

Le taux réduit de TVA prévu par l'art. 279, b du CGI peut donc s'appliquer aux prestations de services relatives à la mise en place d'un périmètre de protection autour d'un captage d'eau (opération qui concourt au bon fonctionnement du réseau public de distribution d'eau), si elles sont effectuées en exécution d'un contrat conclu avec l'exploitant du service et ne font pas partie d'une opération d'ensemble ayant le caractère de travaux immobiliers.

3. POUR ALLER PLUS LOIN

Textes de référence

- CGI : articles 256 B, 260 A, 278 bis, 279 b
- sur les règles de TVA applicables aux subventions directement liées au prix d'opérations imposables : BOI 3 A-7-06 n° 100 du 10 juin 2006
- sur les règles du droit à déduction : BOI 3 D-1-07 n° 66 du 9 mai 2007 (cf. instruction CP n° 07-045-M0 du 19 novembre 2007)
- sur les règles de facturation en matière de TVA : BOI 3 CA n° 136 du 7 août 2003