



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

3 A-4-01

N° 52 du 16 MARS 2001

3 C.A. / 10

INSTRUCTION DU 27 FEVRIER 2001

TVA. CHAMP D'APPLICATION. DROITS A DEDUCTION. REGLES APPLICABLES AUX EXPLOITANTS D'OUVRAGES DE CIRCULATION ROUTIERE ET A LEURS USAGERS. CONSEQUENCES D'UN ARRET DE LA COUR DE JUSTICE DES COMMUNAUTES EUROPEENNES DU 12 SEPTEMBRE 2000.

(C.G.I., art. 256, 257, 266, 269, 270 et 271)

NOR : ECO F 01 30007 J

[Bureau D1]

AVERTISSEMENT

1 - La Cour de justice des Communautés européennes a jugé non conforme à la sixième directive TVA, et notamment à ses articles 2 et 4, le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable, en France, aux recettes perçues en contrepartie de l'utilisation d'ouvrages de circulation routière (autoroutes, ponts et tunnels) par les exploitants autres que les personnes morales de droit public agissant en qualité d'autorités publiques.

Selon l'analyse de la Cour de justice, **les péages constituent la contrepartie d'un service rendu aux usagers et doivent, de ce fait, être soumis à la taxe** pour leur montant total lorsque ce service n'est pas fourni par un tel organisme de droit public.

2 - Tirant les conséquences de cette décision, l'article 2 de la loi de finances rectificative n° 2000-1353 du 30 décembre 2000 (reproduit en annexe) abroge, à compter du 1^{er} janvier 2001, les dispositions des articles 266-1-h et 273 ter du code général des impôts.

Ces dispositions prévoyaient un régime spécifique visant à imposer les concessionnaires à la TVA sur la seule fraction des péages conservée en rémunération des prestations de construction et de gestion des autoroutes rendues à l'État. Les concessionnaires n'étaient corrélativement pas autorisés à déduire la taxe grevant les travaux de construction des ouvrages.

A compter du 1^{er} janvier 2001, les exploitants d'ouvrages de circulation routière à péages concernés doivent imposer à la TVA les péages, et un droit à déduction leur est ouvert **au titre de la taxe grevant l'ensemble de leurs dépenses.**

Depuis le 12 septembre 2000, les exploitants sont tenus de soumettre à la TVA la livraison à soi-même des travaux de construction, au moment de leur mise en service. La taxation de la LASM des ouvrages justifie la déduction immédiate et intégrale de la taxe grevant les travaux.

Enfin, **à compter du 1^{er} janvier 2001, les usagers redevables de la TVA sont autorisés à déduire la taxe grevant les péages** qui leur est facturée par les exploitants.

25

- 11 -

16 mars 2001

1 507052 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : François VILLEROY de GALHAU

Responsable de rédaction : Michel BERNE

Impression : Maulde et Renou

Abonnement : 890 FFTC

Prix au N° : 20,00 FFTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

INTRODUCTION

Par un arrêt du 12 septembre 2000 (aff. C-276/97 Commission contre France), la Cour de justice des Communautés européennes a jugé non conforme aux articles 2 et 4 de la sixième directive TVA du Conseil du 17 mai 1977 modifiée l'absence d'imposition à la TVA des péages perçus en contrepartie de l'utilisation d'ouvrages de circulation routière, lorsque ce service n'est pas fourni par un organisme de droit public agissant en qualité d'autorité publique.

Il est rappelé que les péages n'étaient en France traditionnellement pas soumis à la TVA.

Les concessionnaires étaient imposés à la TVA au titre de la rémunération des prestations de construction et de gestion de ces ouvrages rendues à l'Etat (CGI, art. 266-1-h). Du fait de la non-imposition des péages, les concessionnaires n'étaient pas autorisés à déduire la taxe grevant la construction des ouvrages (CGI, art. 273 ter).

Par ailleurs, la gestion de l'ouvrage assurée en régie directe par une personne morale de droit public (collectivités locales notamment) était considérée comme une activité située en dehors du champ d'application de la TVA (CGI, art. 256 B).

En raison de leur non-conformité aux articles 2 et 4 de la sixième directive, les dispositions de l'article 266-1-h du CGI ont été abrogées à compter du 1^{er} janvier 2001 (loi de finances rectificative n° 2000-1353 du 30 décembre 2000, art. 2 reproduit en annexe).

Les péages doivent désormais être soumis à la TVA, à l'exception toutefois des péages perçus par des personnes morales de droit public agissant en qualité d'autorités publiques.

L'imposition à la TVA des péages entraîne la possibilité, pour les exploitants concernés, de déduire la taxe grevant les dépenses qu'ils supportent pour la réalisation de cette activité (CGI, art. 271-I).

A cet effet, les dispositions de l'article 273 ter du CGI ont également été abrogées à compter du 1^{er} janvier 2001.

Corrélativement, les instructions antérieures sont rapportées (BODGI 3 B-2-72 ; 3 B-7-73 et 3 B-1-84).

Par ailleurs, la TVA facturée, à compter du 1^{er} janvier 2001, au titre des péages est déductible par les usagers dans les conditions de droit commun.

La présente instruction a pour objet de préciser les modalités de mise en œuvre des règles exposées ci-dessus.

Nota : L'exploitation d'ouvrages de circulation routière à péages demeure placée en dehors du champ d'application de la TVA dans tous les cas où cette activité est réalisée par une personne morale de droit public agissant en qualité d'autorité publique.

A. SITUATION DES EXPLOITANTS DEVANT SOUMETTRE A LA T.V.A. LES PEAGES

I. Règles applicables aux péages et aux autres produits d'exploitation perçus par les exploitants

1. Champ d'application et base d'imposition

Les sommes perçues par l'exploitant en contrepartie du service rendu à l'utilisateur du fait de la mise à disposition d'un ouvrage de circulation routière sont soumises à la taxe sur la TVA. Ces règles sont applicables aux prestations de services achevées à compter du 1^{er} janvier 2001.

Sont également soumises à la TVA, comme par le passé, les sommes versées par les sociétés pétrolières ou les entreprises de restauration en contrepartie de toutes les prestations liées à la mise à disposition des aires de service sur lesquelles elles sont implantées.

2. Exigibilité

S'agissant de prestations de service, l'exigibilité de la taxe intervient lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération ou, sur autorisation du directeur des services fiscaux, d'après les débits (CGI, art. 269-2-c).

3. Taux

Le taux applicable au service de mise à disposition d'un ouvrage de circulation routière est le taux normal.

4. Facturation

L'article 289-I du code général des impôts prévoit l'obligation pour tout assujetti de délivrer une facture ou un document en tenant lieu pour les biens livrés ou les services rendus à un autre assujetti ou à une personne morale non assujettie ainsi que pour les acomptes perçus au titre de ces opérations lorsqu'ils donnent lieu à exigibilité de la taxe.

La facture doit comporter l'ensemble des mentions obligatoires énumérées aux articles 289-II du code général des impôts et 242 nonies de l'annexe II à ce même code.

Cela étant, afin de tenir compte des spécificités pratiques du mode de perception des péages, il a paru possible d'admettre les aménagements suivants aux règles de facturation pour les péages acquittés à chaque passage, c'est-à-dire autres que ceux acquittés sur abonnements ou au moyen de cartes accréditives gérées par des tiers (compagnies pétrolières ou sociétés de transport).

Seront ainsi considérés comme documents valant facture les reçus délivrés aux barrières de péages qui mentionnent le taux et le montant de la TVA ainsi qu'un numéro séquentiel de délivrance et comportent un espace réservé aux informations à fournir par l'utilisateur (cf. infra II.2).

La délivrance d'un reçu conforme à ces prescriptions conditionne, notamment, la déduction de la taxe grevant le péage par un assujetti (Cf. II).

Les factures délivrées dans le cadre d'abonnements ou de cartes accréditives doivent, en revanche, comporter l'ensemble des mentions obligatoires prévues par les dispositions des articles 289-II du CGI et 242 nonies de l'annexe II à ce code.

5. Droits à déduction

La TVA comprise dans le coût de toutes les dépenses supportées, à compter du 1^{er} janvier 2001, pour la réalisation des prestations rendues aux usagers est déductible dans les conditions de droit commun (CGI, art. 271 et ann. II, art. 205 et suivants).

S'agissant des dépenses d'investissement, les précisions suivantes sont, toutefois, apportées.

II. Précisions relatives aux dépenses concourant à la mise en service d'ouvrages de circulation routière à péages

1. Ouvrages mis en service à compter du 12 septembre 2000

a) Le 7^o ter de l'article 257 du code général des impôts, issu de l'article 2 de la loi de finances rectificative pour 2000, prévoit l'imposition à la TVA des livraisons à soi-même (LASM) d'ouvrages de circulation routière donnant lieu à perception de péages soumis à cet impôt.

En pratique, les opérations au titre desquelles il doit être procédé à l'imposition d'une LASM sont les suivantes : construction de nouvelles sections, de bretelles d'accès aux ouvrages, d'échangeurs et d'aires de services ainsi que création de voies supplémentaires.

b) La TVA due au titre de la LASM s'applique au prix de revient total de ces ouvrages (CGI, art. 266-7).

c) L'exigibilité de la taxe intervient, quant à elle, lors de la réalisation du fait générateur, c'est-à-dire au moment de la mise en service des ouvrages concernés (CGI, art. 269-1-e et 2-a).

d) En application des dispositions du II de l'article 270 du CGI, la liquidation de la TVA exigible au titre de la LASM peut être effectuée durant une période expirant le 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle est intervenue la mise en service.

En pratique, la liquidation de la taxe intervient, dans la limite de ce délai, lors de l'achèvement des travaux de finition de l'ouvrage dont le coût s'incorpore au prix de revient de cet ouvrage et qui sont effectués, le cas échéant, postérieurement à la date de la mise en service. Elle est effectuée sur la déclaration de taxe sur la valeur ajoutée souscrite au titre du mois au cours duquel intervient l'achèvement des travaux.

La TVA due au titre de la LASM est immédiatement et intégralement déductible dès lors que l'ouvrage est affecté à la réalisation d'opérations soumises à cet impôt.

e) Lorsqu'elle ne donne pas lieu à liquidation immédiate de la taxe exigible au titre de la LASM, la mise en service fait l'objet, dans un délai d'un mois, d'une déclaration auprès du service des impôts dont dépend l'exploitant de l'ouvrage concerné (CGI, art. 270.II).

Cette déclaration est effectuée sur papier libre et mentionne tous les éléments permettant une identification précise de cet ouvrage (nature et localisation) ainsi que le coût de construction supporté à la date de la mise en service.

f) En raison de l'imposition ultérieure de la LASM à la TVA, la taxe comprise dans le coût des travaux de construction des ouvrages concernés est immédiatement déductible.

2. Ouvrages mis en service avant le 12 septembre 2000

Les exploitants d'ouvrages de circulation routière dont les péages sont désormais soumis à la TVA peuvent formuler des réclamations contentieuses tendant à l'exercice du droit à déduction de la taxe ayant, le cas échéant, grevé à titre définitif les travaux de construction et de grosses réparations qu'ils ont réalisés à compter du 1er janvier 1996 au titre d'ouvrages mis en service avant le 12 septembre 2000.

Le montant restitué est égal à l'excédent de la TVA ayant ainsi grevé les travaux sur la taxe afférente aux péages qui n'a pas été acquittée du 1er janvier 1996 au 11 septembre 2000 (art. 2.VII de la loi n° 2000-1353 du 30 décembre 2000).

B. SITUATION DES USAGERS

1. A compter du 1^{er} janvier 2001, les usagers réalisant des opérations ouvrant droit à déduction peuvent récupérer, dans les conditions de droit commun, la TVA qui leur est facturée au titre du péage et qui figure sur le reçu ou la facture qui leur est délivré, sous réserve des précisions suivantes.

2. En application des dispositions de l'article 271-II-1-a du code général des impôts, la taxe dont la déduction peut être opérée est celle qui figure sur les factures d'achat qui leur sont délivrées par leurs vendeurs.

Par mesure de simplification, il est admis de considérer comme valant facture le reçu délivré lors de chaque passage aux barrières de péages et comportant les mentions indiquées au I-A-4 supra.

La déduction de la taxe figurant sur le reçu est, toutefois, strictement subordonnée à la mention par l'usager de son identification complète sur la partie du reçu prévue à cet effet.

L'identification complète ainsi exigée s'entend du nom ou de la raison sociale de l'usager, de son adresse ou du lieu de son siège social (CGI, ann. II, art. 242 nonies précité et BOI 3 E-1-93, instruction du 1er mars 1993).

Il est rappelé, par ailleurs, que le droit à déduction de la taxe afférente aux péages est notamment subordonné à la condition que ce service soit nécessaire à l'exploitation (CGI, ann. II, art. 230).

En vue de faciliter la justification du respect de cette condition, les usagers devront indiquer, outre leur identification complète, le numéro d'immatriculation du véhicule ainsi que son utilisateur et l'objet du déplacement.

3. Enfin, il est rappelé que, pour justifier de leurs droits à déduction, les redevables sont tenus de conserver les factures ou les reçus en tenant lieu pendant le délai de six ans prévu par les dispositions de l'article L. 102 B du Livre des procédures fiscales.

Annoter DB : 3 B 1123 n°s 3 à 12

3 D 1243

3 E 2226 n° 14

La secrétaire d'Etat au budget

Florence PARLY



Annexe

Loi de finances rectificative pour 2000 n° 2000-1353 du 30 décembre 2000
(JO du 31 décembre 2000, p. 21172)

Article 2

I. – Le *h* du 1 de l'article 266 et l'article 273 *ter* du code général des impôts sont abrogés à compter du 1^{er} janvier 2001.

II. – A l'article 257 du code général des impôts, il est inséré un 7^o *ter* ainsi rédigé :

« 7^o *ter* Les livraisons à soi-même d'ouvrages de circulation routière donnant lieu à la perception de péages soumis à la taxe sur la valeur ajoutée ; ».

III. – L'article 266 du code général des impôts est complété par un 7 ainsi rédigé :

« 7. En ce qui concerne les livraisons à soi-même d'ouvrages de circulation routière visées au 7^o *ter* de l'article 257, la taxe sur la valeur ajoutée est assise sur le prix de revient total des ouvrages. »

IV. – L'article 269 du code général des impôts est ainsi modifié :

1^o Le 1 est complété par un *e* ainsi rédigé :

« *e*. Pour les livraisons à soi-même mentionnées au 7^o *ter* de l'article 257, au moment de la mise en service. » ;

2^o Au *a* du 2, les mots : « *b*, *c* et *d* du 1 » sont remplacés par les mots : « *b*, *c*, *d* et *e* du 1 ».

V. – L'article 270 du code général des impôts est ainsi modifié :

1^o Les dispositions actuelles deviennent le I de cet article ;

2^o Il est ajouté un II ainsi rédigé :

« II. – La liquidation de la taxe exigible au titre des livraisons à soi-même mentionnées au 7^o *ter* de l'article 257 peut être effectuée jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle est intervenue la mise en service des ouvrages concernés, lorsque les éléments constitutifs du prix de revient de ces ouvrages ne sont pas tous déterminés à la date de mise en service.

« La mise en service est, en tout état de cause, déclarée à l'administration dans un délai d'un mois. »

VI. – Les dispositions des II, III, IV et V sont applicables aux ouvrages mis en service à compter du 12 septembre 2000.

VII. – Les exploitants d'ouvrages de circulation routière dont les péages sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée peuvent formuler des réclamations contentieuses tendant à l'exercice du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée ayant, le cas échéant, grevé à titre définitif les travaux de construction et de grosses réparations qu'ils ont réalisés à compter du 1^{er} janvier 1996 au titre d'ouvrages mis en service avant le 12 septembre 2000.

Le montant restitué est égal à l'excédent de la taxe sur la valeur ajoutée qui a ainsi grevé les travaux sur la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux péages qui n'a pas été acquittée du 1^{er} janvier 1996 au 11 septembre 2000.

VIII. – Chaque bien d'investissement ouvrant droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée dans les conditions prévues au VII est inscrit dans la comptabilité de l'entreprise pour son prix d'achat ou de revient diminué d'une quote-part du montant restitué. Cette quote-part est déterminée en appliquant au montant restitué le rapport entre le prix d'achat ou de revient du bien hors taxe sur la valeur ajoutée et le prix d'achat ou de revient hors taxe sur la valeur ajoutée de l'ensemble des biens retenus pour le calcul de cette restitution.

La quote-part définie à l'alinéa précédent est limitée à la valeur nette comptable du bien auquel elle s'applique. L'excédent éventuel est compris dans les produits exceptionnels de l'exercice en cours à la date de la restitution.

L'amortissement de chaque bien d'investissement est, pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices, calculé sur la base du prix de revient diminué dans les conditions prévues au premier alinéa.