

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

3 A-4-04

N° 126 du 6 AOÛT 2004

REGLES DE TVA APPLICABLES A L'EXPLOITATION DE CREMATORIUMS PAR LES COMMUNES.
TVA. CHAMP D'APPLICATION. TAUX. DROITS A DEDUCTION.

(C.G.I., art.256, 256 B)

NOR : ECO F 04 30020 J

Bureau D1

AVERTISSEMENT

L'instruction du 15 janvier 1998 publiée au bulletin officiel des impôts (BOI) 3 A-2-98 a présenté le régime fiscal des régies municipales de pompes funèbres et a apporté des précisions sur le régime de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicable aux autres opérations susceptibles d'être réalisées par les communes dans le domaine funéraire.

Cette instruction avait réservé le cas des crématoriums exploités en régie par les communes ou leurs groupements.

La présente instruction détermine les règles de TVA applicables à ces opérations.

•

- 1 -

6 août 2004

3 5070126 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 : Bruno PARENT

Responsable de rédaction : Sylviane MIROUX

Impression : ACTIS S.A.

Abonnement : 149 € TTC

Prix au N° : 3,50 € TTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

Section I - Présentation des crématoriums

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.

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.

Section II – Taxe sur la valeur ajoutée

A. CHAMP D'APPLICATION

Les régies communales ou intercommunales qui exploitent un crématorium ne sont actuellement pas soumises à la TVA.

En effet, aux termes de l'article 256 B du code général des impôts (CGI), 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.

La notion de concurrence s'apprécie en fonction du champ d'action géographique de l'organisme concerné, de la nature de l'activité en cause, de la clientèle vers laquelle cette activité est orientée et des moyens mis en œuvre à cet effet (cf. instruction du 8 septembre 1994 publiée au BOI 3 CA-94, numéro spécial, § 58 à 70).

Or, eu égard aux modalités d'exercice de leur activité (champ d'intervention géographique, services proposés, tarifs...), 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.

Il est admis que l'assujettissement à la TVA ne concerne que les opérations dont le fait générateur interviendra à compter du 1^{er} janvier 2005.

Ainsi, les prestations de crémation réalisées à compter de cette date seront obligatoirement soumises à la TVA, quelle que soit la date de leur paiement.

Nota :

Les entreprises privées délégataires qui exploitent un crématorium sont d'ores et déjà soumises à la TVA dans les conditions de droit commun.

B. TAUX

Les opérations afférentes à l'exploitation d'un crématorium sont soumises au taux normal de 19,6 %, quelle que soit la personne qui les réalise (commune, entreprise privée, établissements publics de coopération intercommunale).

C. DROITS A DEDUCTION

1. Principes généraux

A compter de la date d'assujettissement à la TVA de leurs opérations relatives à la création et à la gestion d'un crématorium, les régies municipales peuvent procéder dans les conditions de droit commun à la déduction de la taxe afférente aux acquisitions de biens et de services nécessaires à l'exercice de cette activité. A cet égard, seul le montant de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix d'une opération taxée peut être déduit.

En revanche, et conformément à la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes (arrêt du 11 juillet 1991, aff.C 97/90 – H. Lennartz, cf. BOI 3 CA-94 du 8 septembre 1994 § 169), la TVA ayant grevé les dépenses utilisées pour la réalisation de ces opérations antérieurement à leur assujettissement n'ouvre droit à aucune déduction.

Les communes doivent exercer leur droit à déduction suivant les principes généraux applicables aux assujettis partiels à la TVA lorsqu'elles réalisent à la fois des opérations placées hors du champ et des opérations placées dans le champ d'application de la taxe (BOI 3 CA-94, § 59 et suivants, 78 et suivants). Notamment, elles doivent suivre dans des comptes distincts chacune de ces deux catégories d'opérations.

Tel sera le cas des communes qui, en plus de leurs opérations situées hors du champ (y compris, le cas échéant, les opérations de gestion et d'entretien des cimetières et celles relevant d'une mission de police administrative), assurent l'exploitation d'un crématorium soumise de plein droit à la TVA.

Les dépenses relatives à la réalisation d'un crématorium exploité en régie et effectuées par les communes ou leurs groupements sont donc inéligibles au fonds de compensation pour la TVA à compter du 1^{er} janvier 2005, date de l'assujettissement de cette activité à la TVA. Les collectivités territoriales conservent cependant les attributions du FCTVA dont elles ont pu bénéficier antérieurement (cf. circulaire NOR/INT/B/94/00257/C du 23 septembre 1994 relative au fonds de compensation pour la TVA).

2. Virements internes

Les virements financiers internes effectués par la commune pour équilibrer le budget annexe retraçant les opérations réalisées au titre de l'exploitation d'un crématorium ne sont pas imposables à la TVA.

Lorsqu'ils sont réalisés par un assujetti n'effectuant pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction, ces virements internes doivent, en principe, être inscrits au dénominateur du pourcentage de déduction du service, en application des dispositions de l'article 212 de l'annexe II au CGI. Cela étant, il est admis qu'une commune qui souhaite exercer sans limitation ses droits à déduction au titre du service, puisse soumettre volontairement à la TVA les virements internes d'équilibre effectués, à condition d'en faire la demande au service local des impôts (cf. § 152 et 153 du BOI 3 CA-94 déjà cité).

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT