

Actualité fiscale des services publics et des contrats publics

Elisabeth Ashworth, Anne Grousset, Laurent Chatel, François Tenailleau

TVA : focus sur les conséquences de la réforme de la TVA immobilière pour les opérations des personnes publiques

Elisabeth Ashworth

Opérations immobilières des personnes publiques (1/3)

- Le régime de TVA des opérations immobilières des personnes publiques est banalisé (I)
 - Les cessions d'immeubles sont en principe réalisées en qualité d'assujetti
 - Dans le prolongement de la jurisprudence récente de la Cour de justice (CJUE aff. C-288/07 Isle of Wight Council, C-102/08, Salix) les personnes publiques n'agissent pas en tant qu'autorité publique quand elles cèdent un terrain ou plus généralement un immeuble qui n'est pas (ou plus) affecté au domaine public, d'autant qu'elles entrent nécessairement en concurrence avec l'activité des opérateurs privés
 - Les cessions immobilières réalisées par les personnes publiques sont donc en principe réalisées en qualité d'assujetti sans qu'il y ait lieu de déterminer dans quelles circonstances l'immeuble était entré dans leur domaine
 - Exception : la cession de terrain à bâtir si l'opération résulte du seul exercice de la propriété sans autre motivation que celle de réemployer autrement au service de ses missions la valeur de son actif

Opérations immobilières des personnes publiques (2/3)

- Le régime de TVA des opérations immobilières des personnes publiques est banalisé (II)
 - Les acquisitions d'immeubles des personnes publiques sont soumises aux règles de droit commun
 - Suppression de la mesure doctrinale d'exonération de TVA prévue antérieurement pour les acquisitions de terrains à bâtir des collectivités locales
 - Maintien, en revanche, des exonérations prévues pour les droits d'enregistrement (CGI, art. 1040 et suivants)

Opérations immobilières des personnes publiques (3/3)

– Mesures transitoires

- Les règles antérieures sont applicables, si les parties le souhaitent, aux opérations ayant donné lieu à un avant-contrat avant le 11 mars 2010.
- Pour les personnes publiques, l'administration a précisé que la délibération d'une collectivité peut être assimilée à un avant-contrat si elle précise les terrains à céder, les conditions de prix et l'identité de l'acquéreur (RM Daunis n° 14429 JO Sénat du 25 nov 2010 p. 3106)
- Quid d'une délibération portant sur une acquisition ?

TVA : actualité du régime des subventions

Anne Grousset

Rappel des principes applicables au régime TVA des subventions

- La notion de subvention hors du champ d'application à la TVA
 - La nécessité d'établir un lien direct et individualisé
 - La notion de contre valeur
- La notion de subvention complément de prix
 - La jurisprudence de la CJCE
- L'évolution de la doctrine administrative

Une interprétation jurisprudentielle récente qui s'écarte de la pratique administrative et se rapproche des principes de droit public (1)

CE 10 juin 2010, n° 301586, 8^e et 3^e s.s., Sté Carilis

- Subvention d'équilibre versée par collectivité publique à un exploitant (de patinoire municipale) correspondant au déficit d'exploitation
- Est, selon le CE, la contrepartie aux obligations de l'exploitant concernant la nature des prestations et le prix, donc doit être regardée comme directement liée au prix et dès lors imposable
- Notion de subvention directement liée au prix établie par l'arrêt *CJUE 22 novembre 2001, aff. 84/00, Office des produits wallons*

Une interprétation jurisprudentielle récente qui s'écarte de la pratique administrative et se rapproche des principes de droit public (2)

– CAA Lyon 12 mai 2011

- Subvention, à hauteur de 90%, accordée par la Communauté Urbaine de Lyon participant au financement de la constitution d'une base de données relative au marché de l'immobilier
 - La collectivité n'est pas la seule utilisatrice des données
 - Mais la CAA conclut à la taxation :
 - La communauté urbaine tirait un bénéfice immédiat des prestations
 - Le programme était dépendant du financement de la collectivité
- ▶ Décision qui a fait l'objet d'un pourvoi devant le CE

Une interprétation jurisprudentielle récente qui s'écarte de la pratique administrative et se rapproche des principes de droit public (3)

– CAA Nantes: Voyages Richou

- Exploitant d'un réseau de transport
- Convention passée avec la collectivité prévoir le versement d'une compensation forfaitaire d'exploitation
- La Cour conclut que cette subvention est destinée à compenser les obligations tarifaires et les contraintes de services public imposées par la collectivité

→ Dès lors la Cour conclut que ces subventions doivent être regardées comme des subventions complément de prix soumises à la TVA.

TVA : quel régime pour la délégation de service public ?

Elisabeth Ashworth

TVA : quel régime pour la délégation de service public (1/5)?

– Situation antérieure

- La délégation d'un service public constitue, pour l'autorité concédante, une activité exercée en tant qu'autorité publique (BOI 3 CA 94, instruction du 8 septembre 1994 n° 61)
- En conséquence :
 - Les redevances versées par l'exploitant ne sont pas imposables,
 - La personne publique n'est pas autorisée à déduire la taxe d'amont :
 - Celle qui grève les investissements qu'elle réalise peut être transférée au fur et à mesure de la construction à l'exploitant qui procède à la taxation d'une LASM à l'achèvement
 - Celle qui grève les dépenses de fonctionnement ne peut pas être récupérée

TVA : quel régime pour la délégation de service public (2/5)?

- Situation résultant de l’instruction 3 A-9-10 (n° 54 et 181 et RM Arthuis JO Sénat 25 août 2011 p. 2193)
 - Distinction entre la phase d’investissement et celle d’exploitation
 - Au titre des investissements qu’elle engage, la personne publique doit être regardée comme assujettie quel que soit le mode d’exploitation qu’elle choisit pour le service public
 - Elle est redevable de la livraison à soi-même lors de l’achèvement des immeubles
 - Elle peut déduire la taxe grevant les dépenses engagées pour la construction au fur et à mesure de sa réalisation
 - Elle est autorisée à transférer le droit à déduction de la taxe afférente à la LASM au délégataire (CGI, ann. II, art. 210)

TVA : quel régime pour la délégation de service public (3/5) ?

- Situation résultant de l'instruction 3 A-9-10 (n° 54 et 181 et RM Arthuis JO Sénat 25 août 2011 p. 2193)
 - Selon l'administration, la question des règles applicables à la redevance est « formellement de nature distincte » de celle relative à la phase de construction.
 - Pendant la phase d'exploitation la personne publique peut être assujettie au titre de la perception d'une redevance
 - Pour les contrats en cours, il est admis que les nouvelles dispositions ne s'appliquent pas.

TVA : quel régime pour la délégation de service public (4/5) ?

- Situation résultant de l'instruction 3 A-9-10 (n° 54 et 181 et RM Arthuis JO Sénat 25 août 2011 p. 2193)
 - Les nombreuses questions en suspens (1/2):
 - La situation de la collectivité pendant la phase d'investissement peut-elle réellement être autonome de celle d'exploitation du service ?
 - Quelle est l'incidence réelle de la perception d'une redevance ?
 - Conditionne-t-elle la qualité d'assujetti de la collectivité pendant la phase d'exploitation ?
 - Comment doit-on apprécier la condition du lien direct dans le cas d'une redevance pour apprécier si elle constitue la contrepartie de la mise à disposition des investissements ?
 - La procédure de transfert des droits à déduction est-elle la seule voie de récupération de la taxe d'amont ?
 - Quid des dépenses de fonctionnement ?

TVA : quel régime pour la délégation de service public (5/5)?

- Situation résultant de l'instruction 3 A-9-10 (n° 54 et 181 et RM Arthuis JO Sénat 25 août 2011 p. 2193)
- Les nombreuses questions en suspens (2/2) :
 - Quelles sont les incidences sur la comptabilisation des dépenses d'investissement ?
 - Quel traitement pour les investissements en cours à la date du changement de doctrine ?

TVA : PPP : quel taux ?

Elisabeth Ashworth et Anne Grousset

PPP : quel taux de TVA ?

- Note de la Direction de la législation fiscale à la MAPPP du 3 février 2011 :
 - La redevance versée par le co-contractant est la contrepartie de différents services rendus au travers d'une prestation globale objet du contrat de partenariat
 - Sauf si une disposition autorise le taux réduit à l'ensemble de la prestation (exemples cités : prestation d'hébergement, fourniture de chaleur à partir d'énergies renouvelables, collecte des déchets ménagers)
 - → lorsque la redevance le contrat de PPP stipule clairement la fourniture de prestations distinctes dans leur usage susceptibles d'être taxées aux taux qui leur sont propres, la redevance peut être décomposée, les prestations conservant chacune le caractère d'une prestation globale combinant investissement, financement et maintenance.

Les marchés publics et la commande publique face à la création de la contribution économique territoriale en remplacement de la TP

Laurent Chatel

$$\text{CET} = \text{CFE} + \text{CVAE}$$

- Suppression de la taxe professionnelle au profit de la Contribution Economique Territoriale (CET), laquelle se décompose en :
 - La Cotisation Foncière des Entreprises (CFE)
 - La Cotisation sur la Valeur Ajoutée des Entreprises (CVAE)
 - Instauration de taxes sectorielles (IFER) pour les « grands gagnants »

En matière de champ d'application de l'impôt, les réflexes acquis en matière de taxe professionnelle sont quasi intégralement transposables à la CET, si ce n'est que deviennent désormais imposables les locations d'immeubles professionnels

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

La nouvelle CET du côté des collectivités locales

La suppression de la taxe professionnelle, très mal perçue par les collectivités locales bénéficiaires, s'est accompagnée d'une nouvelle affectation des impôts locaux majoritairement au profit des communes

Communes et EPCI	Départements	Régions
CFE		
+ part de TFB	part de TFB	
+ TFNB		
+ Part taxe habitation	+ droit mutation	
+ Part de l'IFER (art 1519 A, B, D, E, F, G, H, I)	+ part de l'IFER (art 1519 D, E,F,H)	+ Taxe de l'IFER wagons et répartiteurs boucle cuivre (art 1599 quater A et B)
+ TASCOM/TLPE	+ Taxe convention d'assurance	
+ 26,5% CVAE	+ 48,5% de la part de CVAE	25% de la part de CVAE

La nouvelle CFE

- Création de la CFE correspondant au maintien de la taxe professionnelle avec suppression de la part « matériels » perçue par les communes et EPCI
 - Création d'une taxe calculée uniquement sur la valeur locative foncière, soit entre 20% et 25 % de la base actuelle
 - Application d'un abattement de 30 % sur les immeubles industriels pour la CFE
 - Distinction faite suivant que les immeubles sont ou non à usage industriel
 - Nécessite obligatoirement la mise en place de la réforme des évaluations foncières actuellement se référant à la réforme du 1er janvier 1970 (1975 dans les DOM). Réforme engagée avec la loi de finances rectificative pour 2010
 - Notion d'immeubles à la disposition du Partenaire dans le cadre des PPP.
 - Utilisation privative et exclusive
 - Utilisation conjointe

La réforme des évaluations foncières

- **Nécessité d'avancer sur la réforme des évaluations foncières ayant un impact en TF et CFE :**
 - La loi adoptée dans la LFR 2010 portant réforme des évaluations foncières
 - La renonciation aux locaux types au profit d'une grille tarifaire qui sera plus facile à actualiser et à mettre à jour
 - La refonte totale des surfaces nécessitant le lancement d'une campagne déclarative en 2012 de tous les locaux non industriels (donc surcroît de travail en perspective)
 - Des choix de catégories d'immeubles à surveiller
 - Surtout comment concilier réforme des seuls locaux commerciaux tout en conservant un taux unique de taxe foncière applicable aux logements non concernés par la réforme
 - Y aura-t-il des mécanismes de lissage des perdants et des gagnants ?

La réforme des évaluations foncières

■ La création de catégories d'évaluation et de grilles tarifaires

- Dans chaque département seront créées des zones de commercialité englobant le territoire de plusieurs communes
- Seront établies des catégories de locaux selon le modèle initialement initié en 1990. La déclaration n°6660 en comporte 39
- Sur la base de la déclarations des loyers existants pour chaque catégorie, mise au point d'une grille tarifaire correspondant globalement à la moyenne pondérée des loyers de la catégorie
- Application de coefficients de localisation
- une nouvelle référence au 1er janvier 2012

La réforme des évaluations foncières

- **La légalisation de la méthode d'appréciation directe**
 - Pour les immeubles exceptionnels, conservation d'un mécanisme d'appréciation directe encadré par la loi
 - Déterminée à partir de la valeur vénale 2012 d'un immeuble de même type libre de toute occupation
 - Un taux d'intérêt fixe de 8%
 - Une actualisation partant de 2012 et calée sur celle appliquée aux autres locaux non industriels
 - Des abattements envisageables uniquement lorsque l'immeuble est affecté à un service public ou d'utilité générale

Quels impacts sur les contrats publics de la création de la CFE

- **Création de la CFE correspondant à la suppression de la part matériels perçue par les communes et EPCI conduit à ne conserver comme base qu'environ 20% de celle imposée en TP**
 - Conséquence non négligeable avec :
 - La suppression des exonérations portant sur les matériels qui donnaient lieu à compensation par l'Etat,
 - le lancement de la réforme des évaluations foncières
 - Avec la réforme des évaluations foncières, nécessaire distinction suivant que les immeubles sont ou non à usage industriels
 - Seuls les immeubles non industriels sont concernés par la révision cadastrale y compris pour les immeubles publics
 - Impact de la réforme de l'article 1500 du CGI pour les immeubles construits dans le cadre d'une délégation de services publics

Quels impacts de la suppression de la taxe professionnelle au profit de la CET?

– Collectivités locales : des contribuables qui s'ignorent

- Principes d'exonérations applicables en TP transposables en matière de CET
- Aussi, les mécanismes d'imposition à la taxe professionnelle s'appliquent en CET de sorte que les exonérations prévues expressément par la loi demeurent d'interprétation stricte
 - Exonération liée à la personne qui exerce l'activité ?
 - Exonération uniquement liée à la nature de l'activité
 - soit hors champ (art 1447)
 - soit bénéficiant d'une exonération permanente (art 1449 et s)
 - Non transférable en cas de délégation de services publics

Les mécanismes d'imposition à la taxe foncière des immeubles affectés à des services publics et les PPP

- Pour les immeubles construits par le délégataire
 - Imposition au nom du propriétaire ou du preneur à bail à construction, à réhabilitation, l'emphytéote ou le titulaire d'une AOT constitutive d'un droit réel immobilier (art 1400 du CGI).
- Au cas des immeubles appartenant à la personne publique (art 1382 1°), exonération sous condition
 - Affectation à service public
 - Non productivité de revenus : référence à l'assujettissement de la personne publique à la CET
- Exonération au profit des immeubles construits dans le cadre d'un contrat de partenariat et assimilés (art 1382 1bis)
 - Il s'agit donc d'immeubles n'appartenant pas ab initio au domaine public
 - Mais qui, à l'expiration de la convention, sont incorporés gratuitement au domaine public
- Les commentaires de l'instruction 6 C-1-06 du 13 janvier 2006

Les aspects fiscaux : la CET et délégation ou marché

- La CET frappe l'exercice habituel d'une activité professionnelle
- Dans le cadre de la commande public se pose la question de la détermination du redevable de l'impôt étant précisé que les exonérations dont bénéficient les personnes publics ne sont pas transposables aux personnes privées
- Dans le cadre des contrats de délégation :
 - Les DSP ont pour effet de transférer la qualité de redevable au délégataire qui a la disposition l'immeuble et des installations nécessaires à la réalisation du service public
 - En cas de marché, la collectivité doit être réputée continuer exercer le service public et bénéficier de l'exonération y afférente. Le titulaire du marché rend une prestation de service de sorte qu'il ne devrait pas être réputé avoir la disposition exclusive et privative des installations. Dès lors, seul l'examen des contrats permet de trancher cette question
 - Si l'opération pouvait être assimilable à la location nue d'immeubles, l'activité pourrait être considérée comme une activité patrimoniale était exonérée de TP. Cette exonération a disparu avec la CET.

Les aspects fiscaux : CET et les PPP

- **La CET frappe l'exercice habituel d'une activité professionnelle**
- **Dans le cadre des contrats de partenariat, l'entreprise privée :**
 - Met à disposition l'immeuble au profit de la collectivité qui l'utilise pour l'exercice de son service public
 - A ce titre, l'immeuble devrait bénéficier des exonérations liées au service public déployé par la collectivité qui l'utilise
 - Si l'opérateur s'en réserve la jouissance partiellement il peut de ce fait relever des impositions locales y compris de la taxe foncière, l'exonération prévue pour la PPP ne s'appliquant pas à cette partie.

Les mécanismes d'imposition à la CET des services publics : les contrats spéciaux et les partenariats

– Dans le cadre des contrats de DSP ou de partenariat :

- Il faut déterminer qui exerce l'activité de services publics aux termes du contrat. C'est généralement l'entreprise privée au cas d'une délégation (DSP), contrairement au contrat de partenariat
- L'activité de gestion d'immeubles équipés entraîne l'assujettissement à la CET du partenaire
- Portée de la position de la DLF au MAAP considérant les PPP au sens de l'ordonnance ni comme une location ni comme un crédit-bail

L'IFER

Création de l'IFER (imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux) applicable normalement aux «grands gagnants» de la réforme

Taxes applicables aux entreprises de réseaux tels que :

- Exploitants de réseaux de téléphonie mobile,
 - Exploitants d'éoliennes ou de panneaux photovoltaïques
 - Exploitants de centrales de production d'électricité d'origine nucléaire, flammes, hydraulique
 - Exploitants des réseaux de chemin de fer pour le transport de passagers
 - (.../...)
-
- modalités déclaratives : déclaration CFE/IFER n°1447 M

La nouvelle CVAE

- Une nouvelle cotisation minimale mais déconnectée de la CFE a été imposée par les collectivités locales (applicable dès 152.500 € de CA)
- Cette déconnexion est à l'origine d'un surcoût pour les redevables de la CMVA (sous réserve de la réduction du taux visé ci-après)

La CVAE c'est :

- Un champ d'application identique à celui de la CFE
- Un taux de 1,5%
- Un principe d'annualité de la CVAE comme pour la CMVA
- Des mécanismes complexes portant sur :
 - un dégrèvement « auto-liquidé » calculé sur un taux progressif compris
 - entre 0,01 % et 1,5 %
 - L'annualisation du chiffre d'affaires mais pas de la valeur ajoutée
 - Frais de gestion de l'Etat de 1%
 - de nouvelles obligations déclaratives obligatoirement sur systèmes de télé déclaration

VA de la généralité des entreprises

	Produits	Charges
CA	CA comptable (compte 70)	Achats et variations de stocks (compte 60)
	Refacturation de frais en transferts de charges (compte 791X)	Autres achats et charges externes (comptes 61 et 62)
	Redevances (compte 751)	sauf loyers sur biens corporels loués + de 6 mois
	Plus-values liées à l'activité normale et courante	Autres charges de gestion courante (compte 65)
	Production immobilisée limitée au montant des charges déductibles de la VA	Abandons de créances à caractère financiers consentis (dans la limite du montant déductible du résultat)
	Subventions d'exploitation	Taxes sur le CA et assimilées
	dont abandons de créances à caractère financiers reçus (limités)	Amortissement des biens donnés en location y compris si loués à un non redevable
	Transferts de charges déductibles de la VA (hors refacturation)	Moins-values liées à l'activité normale et courante
	Produits divers d'exploitation	Autres charges diverses d'exploitation

La nouvelle CVAE

- **Limitation de la VA pour la généralité des entreprises à 80 % du CA si CA < 7,6 M€ et à 85% au-delà**
- **Lissage sur 10 ans de l'entrée dans la CVAE des activités de location nue d'immeubles**
- **Distinction que semble faire la DLF sur les contrats de partenariat avec les locations et crédits-baux pour la prise en compte des dotations aux amortissements**
 - Si location ou crédit-bail : le propriétaire peut minorer sa valeur ajoutée des dotations aux amortissements pour dépréciation qu'il comptabilise,
 - Si PPP cas non prévu expressément par le texte et donc absence de possibilité de minorer sa valeur ajoutée desdites dotations.
- **Détermination de la période de référence (art 1586 quinquies) avec annualisation du seul CA**
 - Exercice de 12 mois clos l'année d'imposition
 - Exercice de plus ou moins de 12 mois, absence d'exercice clos l'année d'imposition, ou plusieurs exercices clos l'année d'imposition

CET : mécanisme du plafonnement

- **Mécanisme de plafonnement identique à celui applicable en matière de taxe professionnelle c'est-à-dire :**
 - Le taux sera de 3 % au lieu de 3,5 % actuellement
 - Reposant sur la détermination d'une valeur ajoutée identique à celle de la CVAE
 - S'applique à la somme des cotisations de référence CFE et de la CVAE due par chaque redevable :
 - nécessite le dépôt d'une réclamation
 - ne s'applique pas aux CCI
 - les IFR ne sont pas plafonnables bien qu'elles compensent la suppression de la TP qui elle l'était intégralement
 - S'impute bien évidemment sur la seule CFE : donc implique que la CFE excède la CVAE

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

CET : mécanisme de l'écrêtement pour les perdants

- L'écrêtement s'applique dès lors que la somme de la CET (CFE+CVAE), des IFR, et des CCI de 2010 est supérieure à 110 % de la somme de la TP théorique 2010 calculée sur les bases normalement imposables en 2010 majorée de la CMVA de 2009 et des CCI 2010.
- Mécanisme conduisant à figer cet écart et à accorder un dégrèvement sur demande du contribuable correspondant à :
 - 100 % en 2010
 - 75 % en 2011
 - 50 % en 2012
 - 25 % en 2013

C/M/S/ Bureau Francis Lefebvre

Procédures de redressement et de contrôle de la CET et des IFER

– Pour la CFE et l'IFER :

- Une procédure toujours non contradictoire et des règles de prescription inchangées
- IFER selon les installations visées : règles applicables en CFE ou TFB

– Pour la CVAE :

- Application des règles applicables en matière de taxe sur les chiffres d'affaires
- Conséquences : procédure contradictoire, délai de réclamation et de reprise

– Pour le plafonnement de la CET :

- Les règles applicables sont celles prévues en matière de CFE.

– Une répartition de la CVAE au niveau des collectivités locales :

- article 1586 octies du CGI : la déclaration de CVAE doit mentionner, par établissement, le nombre de salariés employés au cours de la période pour laquelle la déclaration est établie. Pour les salariés qui exercent leur activité plus de trois mois sur un lieu situé hors de l'entreprise qui les emploie, ils sont déclarés à ce lieu. Le texte prévoit que tout manquement à cette obligation déclarative est sanctionné par une amende de 200 €/salarié plafonnée à 100 000 €.
- **Suite à modification incluse dans la loi de finances pour 2011 suppression de l'ETPT au profit d'un décompte par individu ayant travaillé en CDD ou CDI pendant au moins un mois.**
- **rattachement dans la commune où le salarié a passé le plus de temps**
- **Pour les salariés ayant exercé leur activité, au cours de la période de référence, sur un ou plusieurs lieux situés hors de l'entreprise, pendant des durées de plus de trois mois, rattachement dans ladite commune.**

Calendrier (déclaration et paiement) CFE + CVAE

- **2^{ème} jour ouvré suivant le 1^{er} mai N:**
 - Dépôt de la déclaration 1447 M CFE (si exonération spécifique ou modification des locaux) et IFER (déclarations spécifiques annexes)
 - Dépôt de la déclaration 1330–CVAE (CA, VA N-1, effectifs) + report de 15 jours en cas de télé déclaration (obligatoire si CA supérieur à 500 K€)
 - Déclaration et paiement spontané du solde de la CVAE de N (sur VA N ou demande de restitution) imprimé 1329
- **15 juin N :**
 - Appel + paiement de l'acompte de la CFE de N (égal à 50% de la CFE N-1)
 - Paiement spontané 1er acompte de CVAE de N (50 % de la CVAE calculée sur VA N-1)
- **15 septembre N :**
 - Paiement spontané du 2nd acompte de CVAE de N (50 % de la CVAE calculée sur VA N-1)
- **15 décembre N :** Avis et Paiement du solde de la CFE de N
- **31 décembre N :** déclaration 1447-C CFE (établissements créés ou repris en N)