

# **TVA et collectivités territoriales : des relations intimes *et* tendues**

**Robert HERTZOG**

Professeur à l'IEP de STRASBOURG

Secrétaire général de la Société Française de Finances Publiques

Les communications entendues pendant cette riche journée démontrent que le Barreau de Rennes a fait un excellent choix en choisissant de traiter un sujet d'apparence technique et aux enjeux limités, alors qu'il concerne, en réalité, les politiques de financement de nombreux et importants services publics locaux, qu'il comporte des choix de gestion complexes et qu'il touche aux mécanismes de financement des investissements publics. Les montants financiers en jeu sont élevés, avec des implications économiques ou même politiques sérieuses.

Le thème ne concerne pas seulement les collectivités territoriales, *stricto sensu*, mais aussi beaucoup d'établissements publics de coopération intercommunale, la plupart des syndicats et des nouvelles communautés ainsi que certains autres établissements publics locaux (régies personnalisées) ou encore, par ricochet, des sociétés d'économie mixte, des associations ou des délégataires de services publics. Et toutes les personnes publiques territoriales ne sont pas également concernées ; ce sont prioritairement les communes, beaucoup moins les départements et les régions. Toutes payent la TVA sur leurs achats et travaux et cherchent parfois à en alléger le poids en optant pour l'assujettissement de leurs ventes ou prestations à cet impôt.

Regardant ce sujet dans son ensemble et dans une perspective historique, on découvre que la TVA est depuis 40 ans un terrain de conflits *et* de négociations permanents entre les collectivités territoriales et l'Etat, avec des effets d'exclusion ou d'éviction d'impôts locaux et l'occasion d'importants transferts de ressources négociés entre Etat et les personnes décentralisées. La TVA est aussi un bon révélateur des transformations qui affectent le rapport entre les collectivités territoriales et l'économie.

## **I – La TVA et la réforme permanente des recettes des collectivités territoriales**

La TVA n'est pas un impôt pour les collectivités territoriales, mais elle a eu des effets puissants sur leur système de recettes en étant directement à l'origine de deux grandes dotations, l'une en fonctionnement, la DGF, et l'autre en investissement, le FCTVA, qui jouent un rôle majeur dans l'équilibre des finances locales. Pour bien comprendre la profondeur et la continuité des enjeux, il faut situer cela dans la vie d'un système administratif composé où se pose en permanence le problème du partage des ressources publiques.

## **A) La suppression de la Taxe locale sur le chiffre d'affaires et la création de la DGF**

### **1. La généralisation de la TVA et l'incompatibilité de la TLCA**

1) La « Taxe locale » un impôt local sur les ventes, aux multiples réformes mais au rendement élevé

Elle fut créée en 1941 pour remplacer les octrois. Facultative et à taux variable sur les ventes au détail et prestations de services elle s'appliqua aux ventes à la consommation en 1948 et fut généralisée à l'ensemble des communes avec un taux unifié. Elle était recouvrée dans les communes du lieu de vente ou de prestation.

La loi du 10 avril 1954 qui crée la TVA pour les « producteurs » et les entrepreneurs de travaux immobiliers fait sortir ceux-ci de la TLCA et un premier mécanisme de compensation est établi. Certains professionnels peuvent opter entre TVA et TLCA. Tout le système est remanié par un décret N° 465 du 30 avril 1955 qui crée la « taxe locale » et conserve les options<sup>1</sup>.

Cet impôt local avait un gros rendement : plus de 45 % des recettes fiscales des communes, davantage que les contributions directes. Sa progression était régulière grâce à l'inflation, mais il y avait une grande inégalité de localisation et la technique vieillissait comparée à TVA.

2) La généralisation de la TVA et la suppression de la TL

La loi du 6 janvier 1966 prise pour la mise en œuvre des premières directives TVA de 1964 généralise la TVA au commerce de détail et aux prestations des services. Ceci conduisit à supprimer un grand nombre de taxes indirectes d'Etat devenues incompatibles avec le nouveau mode d'imposition. La « taxe locale » est également supprimée, le gouvernement expliquant qu'il ne s'agissait pas d'une réforme de la fiscalité locale mais d'une simple mesure technique afin de mettre notre droit en conformité avec les exigences communautaires

### **2. La création de ressources de substitution : l'invention des dotations**

Les articles 40 à 46 de la loi de 1966 établissent une recette de compensation à la suppression de la taxe locale en affectant aux collectivités bénéficiaires de celle-ci la part locale<sup>2</sup> du versement forfaitaire sur les salaires, désormais dénommé taxe sur les salaires. Les rapports parlementaires décrivent les avantages qu'apporte ce changement : produit global supérieur à celui de la taxe locale, une plus grande élasticité et une évolution plus rapide et davantage d'équité pour les contribuables. En fait, on remplace un impôt local sur la dépense par un impôt local sur le revenu.

---

<sup>1</sup> Cette taxe est perçue selon deux taux : normal, de 2,65%, que le CM peut ramener à 2,20 % ; un taux départemental de 0,10 s'y rajoute ; pour la restauration, les spectacles et l'hôtellerie le taux communal uniforme obligatoire était de 8,5 %. Un Fonds de péréquation était installé.

<sup>2</sup> 85% ; 15% étaient destinés au BAPSA.

Dès la première année d'application le régime du nouvel impôt va être profondément réaménagé. En octobre 1968 le taux de la TS va être réduit de 5% à 4,25% et la loi du 29 novembre 1968 supprime purement et simplement la TS pour toutes les entreprises assujetties à la TVA, à partir du 1<sup>er</sup> décembre suivant, tout en augmentant à due concurrence le taux de la TVA. Cette mesure était destinée à rendre de la compétitivité aux entreprises françaises dont les charges salariales avaient fortement augmenté suite aux accords de Grenelle passés au printemps précédent. L'intérêt du passage d'une taxe sur les salaires à la TVA est que celle-ci est déductible pour les exportations.

Cette nouvelle réforme technique oblige à créer le Versement représentatif de la taxe sur les salaires (VRTS) qui permet aux collectivités de continuer à percevoir des recettes égales à celles qu'elles auraient perçues sous le régime antérieur à la loi du 29 novembre 1968. On va pour cela calculer un produit fictif de TS en fonction d'une législation supprimée. Le montant de ce VRTS est prélevé sur le budget de l'Etat et c'est depuis cette époque que figurent dans les lois de finances des « prélèvements sur recettes » c'est-à-dire des recettes négatives. Ce mécanisme, fortement critiqué par la Cour des comptes et le Conseil d'Etat, a été accepté par le Conseil constitutionnel et est consacré par la LOLF.

Il fallut aussi définir des règles de répartition du VRTS. Schématiquement il était divisé en deux fractions. L'attribution de garantie est la continuation du montant touché en 1968 au titre de la TS. Sur le total, la masse répartie selon ce critère était diminuée chaque année de 5% de sorte qu'au bout de 20 ans, en 1988, tout le VRTS devait être redistribué selon le second critère : l'attribution au prorata de l'effort fiscal des ménages<sup>3</sup>.

Très rapidement ce système se dérégla parce que les effets de redistribution provoqués par l'attribution *impôts ménages* étaient trop violents<sup>4</sup>. A partir de 1972 des mesures de freinage sont prises<sup>5</sup>. Le système avait perdu toute attache avec ses origines. Il valait mieux l'abandonner et construire un nouveau... tout en assurant l'inévitable transition de l'un à l'autre.

Les auteurs de la loi du 3 janvier 1979, qui institue la DGF, ont donc affiché un double objectif. D'une part, afin de ne pas déstabiliser les budgets locaux, il fallait rester dans une certaine continuité avec le VRTS pour le calcul de la dotation revenant à chaque collectivité. Et, d'autre part, on voulait assurer une meilleure solidarité grâce à des paramètres permettant d'aider les communes à raison inverse de leur richesse, ce qui a introduit la péréquation dans la DGF.

---

<sup>3</sup> Le calcul de celui-ci se faisait en fonction de *l'impôt ménages* payé par habitant dans chaque commune. La « pression fiscale ménages par habitant » – TH, TFPB, 30% du TFNB et la TEOM - était considérée comme l'indicateur le plus synthétique des besoins financiers des communes puisqu'il évoluait en fonction de la faiblesse des recettes des patentes (TP), de l'importance des équipements et services et du dynamisme de la politique municipale.

<sup>4</sup> De 1968 à 1977 le VRTS s'était accru de 248% (Doc. Sénat PLF pour 1978, n° 88, T. II Annexe 20 Rapport Spécial Raybaud p. 79. Dans les communes il représentait en 1976 39,3% des recettes fiscales.

<sup>5</sup> La loi de finances pour 1976 décide que pour 1976 les impôts ménages à retenir pour faire la répartition seront les mêmes que ceux de 1975, ce qui a pour effet de bloquer le système et d'arrêter la dérive entre les différentes catégories de communes. Le mécanisme pénalisait, en effet, celles qui augmentaient leurs impôts ménages moins que la moyenne et il poussait donc à la hausse cumulée des impôts locaux. Et la LF pour 1977 (29 décembre 1976) art. 83 prévoit un taux de progression uniforme égal à celui observé pour le montant global du VRTS, mesure reconduite par la LF pour 1978 (30 décembre 1977 art. 65)

### **3. Le décrochage progressif de la DGF par rapport à la TVA**

La DGF conservait une relation macro-financière avec la TVA en ce sens que la loi du 3 janvier 1979 prévoyait que son montant serait fixé chaque année par application d'un taux de prélèvement sur le montant prévisionnel des recettes de TVA inscrit dans la loi de finances. Ce taux fut fixé à un niveau tel qu'il produisait une ressource d'un montant légèrement supérieur à celui qu'aurait apporté le VRTS. Il n'avait donc aucun rapport logique avec la TVA elle-même.

Immédiatement surgit la question centrale à toute réforme des finances locales : comment garantir la sécurité de la ressource ? On se méfiait des changements de législation induits par des exigences communautaires ou par des préoccupations de politique économique. Aussi la loi prévoyait-elle qu'en cas de modification de la législation TVA l'enveloppe de la DGF serait calculée à législation constante. On entra donc dans une nouvelle fiction puisqu'il fallait calculer un produit virtuel de TVA en fonction d'une législation disparue afin d'appliquer à ce produit le taux du prélèvement. Ces calculs donnaient lieu à des contestations au parlement ou au Comité des finances locales, institution créée par la loi de 1979.

Finalement, l'article 47 de la LF pour 1990 décide que désormais la dotation évoluera en fonction d'un indice mathématique associant la hausse des prix et la croissance du produit intérieur brut. Cette règle a encore connu quelques ajustements, qui font qu'elle n'a plus rien à voir avec la TVA. Entre temps une autre recette locale avait été indexée sur la TVA.

### ***B) Le FCTVA : une dotation d'investissement négociée***

#### **1. La tentative des élus locaux d'obtenir l'exonération de TVA des opérations des collectivités locales et la création de la FECL**

Les décennies 1960 et 1970 connurent de gros investissements locaux : urbanisation, croissance démographique, modernisation et création d'équipements collectifs. Les élus avaient le regard braqué vers les subventions qui conditionnaient aussi l'obtention de prêts à conditions privilégiées de la part de la Caisse des dépôts et consignations (CDC).

Leurs associations découvrent qu'avec un taux de 17,6 %, la TVA payée sur les travaux neufs et les grosses réparations représentait en 1975 plus de 4 mrds de F. sur une dépense totale d'un peu plus de 27 mrds. Parfois la TVA acquittée n'était même pas au niveau des subventions reçues de l'Etat. L'argument devenait facile : l'Etat s'enrichit sur le dos des collectivités. Il en résulta un intense lobbying sur le thème de l'exonération de TVA des travaux et gros achats. Le ministère des Finances ne voulait pas en entendre parler d'autant plus que cela n'était pas en ligne avec les directives européennes publiées ou en préparation (la 6ème parut en 1977)

Cette revendication va rencontrer un choix de politique économique. En 1975 le gouvernement de J. Chirac voulut relancer l'économie pour lutter contre la montée du chômage et le ralentissement économique en engageant un effort accéléré d'investissement public. Comme près de 70% de l'investissement public était réalisé par les collectivités locales, c'est donc de leur côté qu'il fallait inciter à la dépense.

Ceci conduisit à la création dans la loi n° 75-678 du 29 juillet 1975 (art. 17§7), qui remplace la patente par la taxe professionnelle, d'un Fonds d'équipement des collectivités locales. La loi de finances rectificative pour 1975 du 13 septembre (art. 13), comporte un plan de développement de l'économie et ouvre, par anticipation sur l'année suivante, un crédit de 1 Mrd de F.

Elle prévoyait qu'à titre transitoire les ressources du Fonds étaient réparties entre les communes et les EPCI à fiscalité propre en fonction de la population, du montant des impôts directs payés par les ménages et de la richesse de la commune mesurée d'après ses bases d'impôts. C'était donc indépendant de l'effort d'investissement accompli et du montant de TVA supporté à ce titre alors que la création du FECL avait été mise en avant pour contrer la revendication d'une exonération de la TVA pesant sur les investissements.

L'art. 54 de la LF p 1977 applicable au 1<sup>er</sup> janvier 1978 établit le régime quasi définitif. Il lie le montant de la dotation à recevoir au montant des dépenses réelles d'investissement<sup>6</sup>, notion qui va faire l'objet d'exégèses sans fin<sup>7</sup>. L'art. 66 de la LF pour 1978, consécutif à un amendement adopté par le Sénat a changé la dénomination du Fonds pour mettre l'accent sur son objet et sa finalité véritables qui sont d'en faire non une subvention globale mais un remboursement de la TVA acquittée sur les opérations d'investissement. Cela supposait une réévaluation du montant pour l'ajuster à cette fonction. Ce n'est donc qu'à partir de 1978 que l'objectif de remboursement de la TVA est bien affiché et que fut pris l'engagement de porter le montant du FECL à hauteur de ce qui est nécessaire pour atteindre ce résultat. Le Fonds se voit attribuer 2 mrd F en 1978, 3,2 en 1979, 5 en 1980 et 6,2 en 1981. Le taux de remboursement de la TVA est passé de 46,4% en 1978 à 92,54 % en 1980 et pour l'année suivante un parlementaire pouvait écrire « Il est donc manifeste qu'aujourd'hui l'ensemble des opérations d'équipement dans lesquelles peuvent être engagées, de quelque manière que ce soit, les collectivités locales, sont susceptibles de donner lieu à remboursement de la TVA. » L'étude minutieuse des comptes permet cependant de dire que le remboursement de la TVA n'est toujours pas réalisé de manière complète en raison principalement des nombreuses dépenses liées à une opération d'investissement qui n'ouvrent pas droit aux attributions du FCTVA.

Un résultat dérivé de cette réforme, mais non secondaire, fut la libération du pouvoir de décision des responsables locaux. Cette ressource globalisée et automatique, calculée sur la dépenses réelle et non sur un montant forfaitaire subventionnable, n'exige plus les formalités préalables et aléatoires de la négociation de subventions spécifiques. On avait donc entrepris ainsi une réforme de fond des finances locales, sans la présenter comme telle.

## **2. Le FCTVA n'est pas dû à raison des opérations assujetties à la TVA**

---

<sup>6</sup> Définie par un décret du 28 octobre 1977. Il exclut les immobilisations utilisées pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA.

<sup>7</sup> Le projet initial du gouvernement voulait distribuer 75% du Fonds selon les dépenses réelles d'investissement et garder 25% en distribution par le comité des finances locales selon des critères précités ce qui était mêler remboursement de TVA et subvention globale, laquelle était une autre revendication des responsables locaux. Mais leurs représentants au Sénat préférèrent clarifier le système en ne laissant qu'un seul critère, celui des dépenses d'équipement. En même temps était élargi le champ des bénéficiaires : départements, groupements de communes et régions.

Comme cela est expliqué dans la communication sur le FCTVA, la définition du champ d'application de cette dotation est des plus complexes et ne la lie en rien à un assujettissement à la TVA. Les dépenses de fonctionnement, quelle que soit leur situation au regard de la TVA, sont exclues de l'éligibilité. Quant aux investissements, il faut qu'ils remplissent des conditions qui sont longuement décrites dans les instructions d'application et régulièrement précisées dans les multiples réponses ministérielles à des questions écrites de parlementaires.

Le taux de remboursement est forfaitaire et ne tient pas compte des taux de TVA effectivement supportés par les opérations qui ont ouvert droit au FCTVA. Ce taux est arrêté selon des considérations essentiellement budgétaires.

### **3. Un dispositif complexe, générateur de contentieux**

La dotation n'est pas une subvention, laquelle a en principe un caractère discrétionnaire dans son principe et dans son montant. Le régime du FCTVA est contenu dans la loi et l'administration a un pouvoir lié pour sa mise en œuvre. Celle-ci se fait principalement par les préfetures, qui commettent parfois des erreurs ou défendent des interprétations très restrictives des conditions d'attribution.

Les bénéficiaires ont donc intérêt à surveiller cette ressource. Lorsque la réclamation amiable ne suffit pas à redresser les errements, il faut saisir le juge, le tribunal administratif en première instance. La jurisprudence montre que le juge a souvent une autre lecture des textes que l'Administration.

## **C) Le Système européen de TVA et la difficile réforme des impôts locaux**

Les impôts locaux sont en évolution continue et on attend périodiquement le grand soir de *La* réforme. On est dans une période où le besoin de nouveaux impôts locaux est pressant, pour deux raisons. D'une part les transferts de compétence décidés par le législateur, notamment dans la loi du 13 août 2004 relative aux libertés et aux responsabilités locales, exigent des ressources de compensation des charges nouvelles, conformément à l'art. 72-2 de la constitution et il faut qu'une fraction de ces compensations soit assurée par des impôts afin de satisfaire le principe d'autonomie fiscale introduit par le même article. D'autre part, la réforme de la taxe professionnelle demande plus qu'un rafistolage. Or, les voies de la réforme, particulièrement étroites, mènent à nouveau, en partie, vers la TVA.

### **1. La difficile création d'impôt locaux additionnels aux impôts d'Etat**

Trouver de nouvelles matières imposables bien réparties sur le territoire et suffisamment productives est hors de portée. Au fur et à mesure que les besoins augmentent des raisons économiques et d'équité poussent à concentrer la fiscalité sur des impôts généraux et synthétiques représentatifs des grands flux économiques ou de certains stocks (capital). Or ceux-ci sont tous des impôts d'Etat. On peut donc penser à établir des impôts locaux additionnels, technique formellement autorisée par la constitution (art. 72-2), et qui fut la méthode originelle avec la création des centimes communaux et départementaux additionnels aux impôts directs d'Etat établis dans les années 1790 lors de la modernisation de notre fiscalité.

Mais des impositions additionnelles à quoi ? Le plus logique serait de revenir à des impôts locaux sur le revenu en choisissant la CSG comme référence. La solution a été envisagée à diverses reprises. Le Rapport de M. Jean-Pierre Brunel, présenté au Conseil économique et social, propose un impôt local sur le revenu qui n'en est pas éloigné<sup>8</sup>. Cette voie est cependant politiquement fermée parce que les partenaires sociaux ont fait fermement comprendre qu'ils ne veulent pas que les collectivités territoriales viennent puiser à la même source que le système de protection sociale à qui doivent être réservées les marges de progression en matière de prélèvements sur le revenu.

Un impôt local additionnel à la TVA est techniquement irréalisable en raison des mécanismes de déduction de la TVA payée en amont qui fait que les taxes facturées par les collectivités d'un espace viendraient se déduire de la TVA due dans les autres espaces où les produits ou services sont livrés. Et il n'y a pas de compensation statistique entre ces différents espaces car il n'y a pas d'équilibre dans les flux d'échanges (cf. Usines Peugeot de Sochaux et Mulhouse par exemple).

Jusqu'à présent on s'est donc contenté d'une taxation locale additionnelle à une accise de l'Etat, la TIPP, dans des conditions particulièrement complexes qui demandent une période de transition avant d'aboutir à des taux régionaux décidés par les assemblées.

## **2. L'impossible retour à un impôt local sur la dépense**

Le rétablissement d'un impôt local qui serait un lointain cousin de la taxe locale supprimée en 1966 ne serait pas possible pour les motifs même qui ont conduit à cette suppression. Le droit communautaire entend faire de la TVA la seule imposition sur le CA.

## **3. Des complications supplémentaires pour une éventuelle réforme de la taxe professionnelle (assiette VA)**

La réforme de la TP, décidée par le Chef de l'Etat dans un discours de vœux aux forces économiques en janvier 2004, a été confiée dans un premier temps à une Commission d'études présidée par M. O. Fouquet, conseiller d'Etat. Elle a travaillé toute l'année 2004 et a remis un rapport fort complet, sans annoncer les arbitrages politiques entre les intérêts qui s'affrontent.

Il faut trouver le consensus dans deux groupes peu homogènes, celui des contribuables (opposition industrie et services ou commerces) et celui des collectivités bénéficiaires, puis entre ces deux groupes. On avait envisagé la suppression pure et simple de la TP et son remplacement par une dotation en augmentant le taux de la TVA dans des proportions qui permettent de produire le même montant de revenus. Mais ceci aurait violé le principe de l'autonomie fiscale tel qu'il figure à l'art. 72-2 de la constitution, précisé par la loi organique du 29 juillet 2004, et se serait heurté à une vive opposition des élus locaux dans la mesure où on leur enlève une ressource sur le montant de laquelle ils ont un pouvoir de modulation au

---

<sup>8</sup> Rapport et avis du Conseil économique et social, « L'avenir de l'autonomie financière des collectivités locales », JO-CES 20 juin 2001.

profit d'une dotation dont l'évolution leur échappe. C'est précisément pour éviter la poursuite de ce genre de mesures que fut votée l'art. 72-2.

On a donc cherché à contourner le problème en revenant à l'idée d'une taxation de la valeur ajoutée calculée en tant que telle<sup>9</sup>. Ce n'est donc pas une taxe sur les ventes, mais sur un certain résultat comptable de l'entreprise dont la qualification économique reste à trouver au regard des catégories habituelles. De sérieuses difficultés restent à régler : prendra-t-on la valeur ajoutée extraite de la comptabilité ou une valeur ajoutée recalculée (telle % des salaires, telle pondération du bénéfice) ? Comment ventiler la valeur ajoutée totale d'une grande entreprise qui a des établissements dans de nombreuses collectivités : d'après la part des équipements se trouvant dans chaque collectivité ?

En outre, l'UE vient de mettre son grain de sel et peut-être un gros grain de sable dans la machinerie en considérant que la taxation de la valeur ajoutée est une taxation du chiffre d'affaires, qui serait donc en contradiction avec le système européen de TVA (mai 2005).

Néanmoins le ministre des Finances, Thierry Breton, a annoncé fin mai 2005 que la réforme sera dans le PLF pour 2006.

## **II - Les collectivités territoriales, opérateurs économiques face à la TVA**

Nous serons brefs sur ces aspects qui ont été très complètement traités par les autres intervenants. Soulignons cependant combien l'assujettissement des opérations des personnes publiques à la TVA est pleine de pièges, à la fois cohérente par rapport à la logique de la TVA et parfois peu cohérente par rapport aux missions de ces personnes.

### ***A) L'acceptation d'une conception économique des personnes publiques, notamment locales***

#### **1. La doctrine (juridico-politique) archaïque : hors ou au-dessus de l'économie**

Toute la théorie des finances publiques s'est construite dans la période de l'après seconde guerre mondiale sur le thème selon lequel les budgets publics étaient des instruments de pilotage ou de régulation des cycles et des activités économiques. Ils n'étaient pas présentés comme étant en dehors de l'économie mais suffisamment loin d'elle pour disposer d'une marge de pouvoir discrétionnaire permettant d'influencer ses mouvements et obtenir un lissage de la conjoncture et une stimulation continue de la croissance. On sort de cette conception et la LOLF montre que l'Etat est dorénavant vu comme une entité économique qui doit accorder une priorité à sa propre gestion.

---

<sup>9</sup> Elle avait déjà été mise dans la loi du 8 janvier 1980, qui n'a jamais reçu de commencement d'application.

Du point de vue de la fiscalité, la reconnaissance de la puissance publique et des activités régaliennes emportait une large exonération des activités économiques des personnes publiques.

## **2. La comptabilité économique (SEC 95) : producteurs ; marchands / non marchands**

Cette conception est abandonnée depuis de nombreuses années, en réalité depuis une réforme de la comptabilité nationale des années 1970 qui a conduit à requalifier la nature des opérations des personnes publiques et la substance économique de celles-ci. Dans tous les pays de l'UE les règles de comptabilité économique sont quasiment unifiés, sous l'égide d'Eurostat, dans le SEC 95, qui avait été remanié au moment où le passage à la monnaie unique exigeait des méthodes d'évaluation communes pour les principales grandeurs économiques : PIB, dette publique, déficit public, opérations commerciales, etc.

Les personnes publiques sont considérées comme étant des producteurs. L'économie est composée de deux sous-secteurs où évoluent producteurs et distributeurs : l'économie marchande, quel que soit le statut juridique des agents, et l'économie non marchande productrice et distributrice de bien collectifs financés par des prélèvements obligatoires, impositions ou cotisations sociales

Le SEC 95 ne prend pas position sur le régime juridique et fiscal à appliquer à ces opérations et personnes, mais sa logique a profondément pénétré le droit, notamment le droit communautaire.

## **3. L'évolution jurisprudentielle : la concurrence admise**

La jurisprudence nationale sur l'interventionnisme économique des collectivités territoriales (création des services publics locaux) a changé. Le CE y était traditionnellement peu favorable. Il avait été presque exclusivement saisi de décisions dans lesquelles les intervenants étaient des collectivités locales, d'où probablement une plus grande réserve pour des raisons économiques et pour protéger les finances locales. On connaît les principes de base : l'intervention dans les matières réservées à l'initiative privée, en fait dans l'économie marchande, n'est tolérée que s'il y a preuve d'une absence ou insuffisance des entreprises privées.

Ces positions sont maintenant vieillies et la jurisprudence s'est adaptée à un nouveau contexte. Le CE a affirmé la liberté contractuelle des personnes publiques, particulièrement des collectivités locales, qui l'exerçaient depuis longtemps (C.E. Sect. 28 janvier 1998 Société Borg-Warner). Il a jugé que des CT pouvaient se présenter à un appel d'offres pour un marché public ou un appel à propositions pour une délégation de service public. Les personnes publiques peuvent donc entrer en compétition directe avec des personnes privées, pourvu qu'elles y viennent à armes égales. Même les relations entre les collectivités ne sont plus caractérisées d'abord par le statut des personnes administratives, mais par la nature économique de l'opération, ce qui demande dès lors l'appel à concurrence (C.E. Cté de Communes du Piémont de Barr). Bref, les personnes publiques sont happées par le droit des affaires et ont acquis des libertés économiques similaires à celles d'autres opérateurs, pourvu qu'elles le fassent sans utiliser les moyens de la puissance publique.

## **4. Les logiques du droit européen : théorie économique et principes fiscaux**

Tout ce qui précède est largement influencé par les modes de raisonnement qui sont en œuvre dans le droit communautaire et la jurisprudence de la CJCE.

La cause originelle est la volonté d'ouvrir le marché commun, puis le marché unifié et maintenant l'espace de l'UEM. Mais cela vient aussi de ce que face au cloisonnement des systèmes juridiques et des intérêts nationaux il fallait trouver un langage de dépassement, ce qu'apporta le langage des économistes, d'autant mieux adapté que la CEE était une entité à vocation et à finalité essentiellement économiques.

### ***B) Les collectivités territoriales, contribuables assujettis à la TVA***

Nous ne reprendrons pas ce qui a été excellemment exposé par d'autres. Quelques rappels de positionnement simplement.

#### **1. L'option TVA, choix financier, choix de gestion**

Elle a été introduite de façon subreptice par une disposition de loi de finances du 30 décembre 1974 (art. 260 A CGI) qui l'autorise pour un certain nombre de services publics locaux à caractère industriel ou commercial. La loi précise que pour le service d'enlèvement et de traitement des ordures l'option n'est possible que si ce service a établi une redevance pour service rendu au lieu de la taxe fiscale d'enlèvement des ordures ménagères. Le CE en a conclu que lorsque la redevance est utilisée la nature juridique du service n'est plus administrative, mais industrielle ou commerciale. En fait, peu de services ont choisi la redevance en raison des difficultés de tarification pour la faire correspondre à la rémunération du service et en raison des coûts de gestion qu'elle génère.

En 1974, le contexte était celui évoqué ci-dessus à propos de la création du FCTVA, c'est-à-dire la revendication d'une exonération des investissements des collectivités territoriales. L'objet premier de l'option était d'autoriser les personnes publiques à déduire la TVA payée en amont et de pouvoir demander des remboursements à l'Etat du fait du différentiel entre la TVA due sur les ventes et celle payée sur les achats ou travaux. Mais le ministère des Finances, qui était prêt à faire un effort, ne voulait pas non plus perdre trop de ressources dans cette affaire, d'où des modalités de mise en œuvre qui viennent limiter les droits effectifs à déduction ou en étaler les effets.

Les choix de gestion induits par l'option TVA se situent sur deux plans. Ou bien le service est géré en régie, personnalisée ou non. Dans ce cas deux branches s'offrent. L'acceptation du FCTVA a l'avantage de la simplicité et ne provoque guère de frais d'administration. Mais le remboursement est décalé de deux ans et ne joue que sur les investissements au sens de la législation pertinente. La régie peut aussi opter pour un assujettissement à la TVA, avec ses avantages et complications.

Ou bien on s'engage dans une politique d'externalisation, normalement par délégation de service public à une entreprise privée ou à une société d'économie mixte, éventuellement à

une association. Les problèmes de TVA sont repoussés sur le délégataire, avec des complications particulières en cas d'affermage.

Je ne crois pas que beaucoup de délégations soient décidées pour le motif TVA seulement. Mais ce peut être un argument du concessionnaire pour démontrer que le coût de réalisation de l'investissement reste avantageux malgré des financements plus onéreux. Le principal avantage est la déduction générale de la TVA payée en amont encore qu'elle ne soit souvent pas déterminante vu la nature des activités et la modicité relative des achats.

## **2. L'assujettissement obligatoire : encore des complications**

En raison de la banalisation des activités économiques des collectivités territoriales décrite ci-dessus et du réalisme du régime de la TVA, de nombreuses activités ou opérations des personnes publiques tombent dans le champ d'application de la TVA, souvent sans que les intéressés s'en aperçoivent. Les collectivités sont un peu mieux informées et attentives, mais les zones d'ombre restent nombreuses avec des risques financiers sévères comme le montrent les redressements cités par les intervenants.

### **Conclusion**

Ce sujet était-il réservé aux avocats fiscalistes ? A l'évidence ils sont les premiers intéressés. Mais il concerne aussi tous ceux qui sont amenés à conseiller les collectivités territoriales dans leurs interventions complexes qui ont toujours une dimension fiscale : DSP, SEML, régie, etc. On est dans un droit des affaires, aux frontières du public et du commercial, dont il faut pouvoir examiner les multiples facettes.

Les fiscalistes eux-mêmes doivent s'extraire de leur spécialité pure pour comprendre les particularités de la gestion publique locale : enjeux d'une option TVA-FCTVA, choix des modes de gestion, modalités pratiques de la taxe ou de la redevance d'enlèvement des déchets, etc.

D'après certaines questions posées par la salle, où les élus et fonctionnaires territoriaux étaient nombreux, on a bien compris que ces problèmes les préoccupaient beaucoup et qu'ils se sentaient souvent dépassés par leur complexité et même, qu'ici ou là, des choix avaient été faits dont on n'avait pas mesuré les conséquences fiscales.

L'attente de conseil est donc grande. Elle pourrait s'élargir à des activités d'audit fiscal qui portent sur tout le « groupe local », la collectivité et ses satellites. Les cabinets de consultants en finances locales savent traiter certains aspects, mais ont rarement des spécialistes de droit fiscal dotés d'une expertise suffisamment étendue. Les besoins ne sont pas également répartis sur le territoire et dépendent de la taille des collectivités et EPCI, mais aussi des matières dans lesquelles ceux-ci interviennent, les ports étant, à cet égard, particulièrement intéressants.

De toute manière, la fiscalité est loin d'être le seul domaine où se font ressentir des besoins de conseil et d'audit en droit public local.