

Fiscalité des contrats de la commande publique : le point sur l'application de la TVA

Les juridictions administratives ont régulièrement l'occasion de se prononcer sur le régime de TVA applicable dans le cadre des contrats de la commande publique. Tel cas le cas s'agissant de l'intéressement du titulaire dans les contrats de mobilier urbain, des pénalités contractuelles ou bien encore des contributions versées au délégataire dans les contrats de concession.

Au regard de l'impact financier qu'une erreur fiscale pourrait générer et sans compter le risque de redressement fiscal, les acteurs de la commande publique doivent être vigilants quant au régime de TVA applicable.

TVA et intéressement du titulaire dans les contrats de mobilier urbain

Le modèle économique des contrats de mobilier urbain a donné lieu à une relative abondante jurisprudence quant à leur qualification.

Sans refaire le débat, ils ont pu successivement être qualifiés de marchés publics puis, plus récemment, de contrat de concession.

Et en réalité, ils ne constituent pas une catégorie homogène, dès lors qu'il convient de vérifier *in concreto* si le titulaire assume un risque réel d'exploitation⁽¹⁾.

La question du régime fiscal de la rémunération que se génère le titulaire, par l'exploitation du mobilier urbain, est en revanche plus récente et moins largement traitée.

Auteurs

Frédéric Calmeau

Expert comptable – FCF Consultants

Pierre Cailloce

Avocat au barreau de Paris – Cabinet Cailloce Avocat

(1) Ainsi, commet une erreur de droit le juge du référé précontractuel qui, pour juger qu'un contrat ayant pour objet pour objet « l'installation, l'exploitation, la maintenance et l'entretien de mobiliers urbains destinés notamment à l'information municipale » était un marché public et non une concession de service, se borne « à constater qu'il confiait à titre exclusif l'exploitation des mobiliers à des fins publicitaires à son attributaire, pour en déduire qu'aucun risque n'était transféré à ce dernier », « sans rechercher si la société attributaire du contrat assumait un risque réel d'exploitation » [CE 25 mai 2018, Société Philippe Védiaud Publicité, req. n° 416825].

Le Conseil d'État a eu récemment à se prononcer sur le régime de TVA applicable à l'intéressement perçu par le titulaire d'un contrat de mobilier urbain⁽²⁾.

En l'espèce, la ville de Paris la société SOMUPI concluait un marché ayant pour objet la mise en place d'une flotte de vélos à destination du public et de mobiliers urbains d'information à caractère général ou local et accessoirement publicitaire.

La rémunération de la société SOMUPI était assurée, d'une part, par des recettes publicitaires et des paiements de la ville de Paris et, d'autre part, par un intéressement versé par la ville de Paris à condition que la qualité du service dépasse certains niveaux définis par le cahier des clauses techniques particulières.

Un litige survenait quant à l'assujettissement à la TVA de l'intéressement, au titre des factures d'intéressement du mois de décembre 2010 au mois de décembre 2015. Le titulaire estimant que les sommes y étaient assujetties, ce que la ville de Paris contestait, refusait d'acquitter le montant correspondant à la TVA facturée.

Le Conseil d'État a estimé⁽³⁾ que, dans le silence du marché, la CAA avait pu régulièrement juger :

- d'une part, que l'intéressement versé à la SOMUPI constituait « un élément du prix de la prestation, assujetti en tant que tel à la taxe sur la valeur ajoutée conformément aux dispositions de l'article 256 du code général des impôts » ; et ;
- d'autre part, dans le silence des stipulations du contrat concernant le régime fiscal de cet intéressement et nonobstant ce régime juridique, le montant de l'intéressement exprimé dans le contrat doit être réputé inclure la taxe due par le vendeur ou le prestataire à l'administration fiscale.

On retiendra donc de cette décision que :

- dans le silence - voire la confusion du contrat - sur l'application de la TVA, les montants pouvant être indiqués sont réputés inclure la TVA dont le prestataire sera ensuite redevable auprès de l'administration fiscale ;
- l'intéressement versé au titulaire d'un contrat de la commande publique, en contrepartie de l'atteinte des performances stipulées au contrat, constitue un élément du prix de la prestation et est à ce titre assujetti à la TVA.

Il faut donc que les opérateurs économiques soient vigilants à la manière dont ils formulent leur offre sur ce point, dès lors que les montages contractuels prévoient de plus en plus de faire évoluer la rémunération du

titulaire en fonction des performances qu'il peut réaliser, par exemple en matière de délais, de qualité du service ou d'économies d'énergies.

C'est d'ailleurs un des piliers des marchés publics globaux de performances (MPGP), pour lesquels il est prévu que la rémunération soit liée et donc puisse évoluer, selon l'atteinte des engagements de performances mesurables, fixées par le marché pour toute sa durée.

L'intéressement peut être exprimé en pourcentage d'un gain généré au profit du pouvoir adjudicateur (consommation d'énergie / de fluides ; coûts de fonctionnement ; redevances d'exploitation générées et encaissées par le pouvoir adjudicateur).

Et le plus souvent, la base de comparaison entre deux valeurs, servant de calcul à l'intéressement, s'effectue sur un montant hors taxes.

Ainsi et sans précision explicite dans le contrat, le titulaire n'aura aucune possibilité de faire utilement valoir une demande d'assujettissement de son intéressement à la TVA.

Il sera ainsi perdant sur deux aspects :

- d'abord sa projection économique des gains générés par le contrat sera erronée et en réalité, sa rémunération sera *in fine* réduite de 20 %, ce qui sera très certainement de nature à supprimer toute marge ;
- ensuite, il restera redevable de la TVA auprès de l'administration fiscale, cette dernière pouvant se prévaloir de la décision du Conseil d'État pour réclamer le versement des 20 % qui grèvent la somme totale perçue par ce dernier et, ainsi, mettre en œuvre un contrôle fiscal.

Une vigilance accrue des parties quant aux clauses fiscales des contrats de la commande publique sera nécessaire dans ces cas de figure, avec la précision que le montant de l'intéressement exprimé dans le contrat est hors taxes et que la facture qui sera établie par le titulaire sera également hors taxes, avec un taux de TVA à appliquer sur ce montant.

Reste la possibilité de stipuler une clause de recours contre le pouvoir adjudicateur en cas de redressement fiscal mais sa validité n'est pas nécessairement acquise, dès lors qu'elle peut être interprétée comme faisant peser le risque de TVA sur le pouvoir adjudicateur et la plaçant dans la situation de l'assujetti.

Si le débat fiscal peut exister, un pouvoir adjudicateur pourrait contester sa mise en œuvre en refusant de payer les conséquences financières d'un contrôle fiscal. Et elle pourrait, selon toute vraisemblance, se prévaloir utilement du principe dégagé par la jurisprudence *Mergui* du Conseil d'État⁽⁴⁾, interdisant qu'une personne publique soit condamnée à verser une somme qu'elle ne doit pas.

(2) CE 29 juin 2021, req. n° 442506.

(3) « La taxe sur la valeur ajoutée dont est redevable un vendeur ou un prestataire de service est, comme les prélèvements de toute nature assis en addition de cette taxe, un élément qui grève le prix convenu avec le client et non un accessoire du prix. Par suite, dans une affaire soumise à la taxe sur la valeur ajoutée, un prix stipulé sans mention de la taxe doit être réputé inclure la taxe qui sera due par le vendeur ou le prestataire de service, à moins qu'une stipulation expresse fasse apparaître que les parties sont convenues d'ajouter au prix stipulé un supplément de prix égal à la taxe sur la valeur ajoutée applicable à l'opération ».

(4) « Considérant que les personnes morales de droit public ne peuvent jamais être condamnées à payer une somme qu'elles ne doivent pas ; que cette interdiction est d'ordre public (...) » (CE 19 mars 1971, req. n° 79962).

TVA et pénalités contractuelles

Les pénalités constituent la sanction financière que peut appliquer le pouvoir adjudicateur ou l'autorité concédante, lorsque son cocontractant n'a pas respecté ses obligations contractuelles, dans les conditions fixées par le contrat.

L'administration fiscale analyse les pénalités de retard comme des « indemnités, ayant pour objet de sanctionner le retard pris par le fournisseur dans l'exécution du contrat et de réparer le préjudice subi, de ce fait, par le client »^[5].

Elles ne sont donc pas situées dans le champ d'application de la TVA et le montant de ces pénalités, exprimé dans un contrat de la commande publique, ne doit donc pas être grevé du taux de TVA de droit commun de 20 %.

Les CCAG applicables règlent également la question s'agissant des pénalités de retard, qui sont calculées par rapport aux prix et aux montants hors taxes exprimés dans le marché^[6].

La question peut se poser de la faculté des parties de déroger à ce principe, comme cela est autorisé pour l'ensemble des CCAG qui ne s'appliquent d'ailleurs qu'aux marchés qui s'y réfèrent et qui ne constituent donc pas une norme impérative en toute hypothèse.

Au regard de la position de la doctrine fiscale, il semble délicat de stipuler qu'une pénalité de retard sera grevée de TVA, même sous l'angle de la liberté contractuelle des parties^[7].

Cette qualification fiscale ne concerne toutefois que les pénalités de retard, c'est-à-dire celles venant sanctionner l'absence de réalisation d'une prestation ou d'une obligation dans un délai déterminé.

Les pénalités dans les contrats de la commande publique ne s'appliquent toutefois pas uniquement aux hypothèses où le cocontractant est en retard ou que les prestations qu'il doit réaliser, sont exécutées au-delà des délais contractuellement convenus.

La logique qualitative qui s'impose dorénavant de plus en plus, en particulier dans les marchés globaux et les marchés de partenariat, fait que la pénalité vient sanctionner le non-respect d'obligations de performances assignées au titulaire.

Comme déjà évoqué, les MPGP sont d'ailleurs structurés de sorte que le respect ou non des performances qui sont au cœur des obligations du titulaire, aura une influence sur sa rémunération.

Deux options s'offrent au pouvoir adjudicateur :

– soit, appliquer des pénalités contractuelles et en assurer le recouvrement ;

– soit, déduire de la rémunération du titulaire, le montant des pénalités qu'il peut appliquer au titulaire.

La logique économique et fiscale est différente.

Dans la première hypothèse, un nouveau flux financier va exister, avec le titulaire en débiteur et le pouvoir adjudicateur en créancier. Ce flux est administrativement matérialisé par une décision d'application de pénalités voire, en cas de refus du titulaire de payer les sommes dues ou en cas simplement d'absence de paiement, par un titre rendu exécutoire par le comptable public^[8].

Dans la seconde hypothèse, aucun nouveau flux financier n'est créé, le titulaire reste créancier du pouvoir adjudicateur qui en est débiteur. Mais c'est le montant de la créance qui va être modifié, pour tenir compte du quantum de la pénalité appliqué.

Cette hypothèse est plus favorable au pouvoir adjudicateur, car il dispose d'un levier immédiat et peut recouvrer la pénalité beaucoup plus facilement.

Sur le plan fiscal, les situations ne sont pas homogènes pour la première hypothèse.

– s'il s'agit de sanctionner un retard, l'on pourra se référer, par exemple en matière de marché, aux CCAG et pour les autres contrats à l'instruction fiscale susmentionnée et considérer que la pénalité n'est pas grevée de TVA, dès lors qu'elle ne rentre pas dans son champ d'application ;

– s'il s'agit de sanctionner le non-respect d'une performance contractuelle « qualitative »^[9], l'on pourra se référer au CCAG-Travaux et à l'instruction fiscale susmentionnée et considérer que la pénalité n'est pas grevée de TVA, dès lors qu'elle ne rentre pas dans son champ d'application.

Pour la deuxième hypothèse, dans la mesure où, la majorité du temps^[10], le titulaire d'un marché est payé sur la base d'un prix grevé de TVA, il y aura lieu de calculer les pénalités avec TVA, c'est-à-dire d'appliquer le taux idoine au montant total calculé.

TVA et contributions versées au délégataire dans les contrats de concession

Généralités

Dans le cadre d'un projet de contrat de concession plusieurs contributions financières peuvent être accordées au délégataire, en particulier la contribution financière

[5] BOI 3 B-1-06 n° 13 du 25 janvier 2006.

[6] CCAG-FCS (2021), art. 3.6.3 et 14 ; CCAG-MOE, art. 3.6.3 et 16 ; CCAG-Travaux (2021), art. 3.6.1.5 et 19.

[7] Reste que cela générerait une recette fiscale supplémentaire pour l'État.

[8] Pour les collectivités territoriales.

[9] Défaut de récurrence d'opération d'entretien maintenance ; dépassement de la température limite de certains espaces d'un ouvrage ; absence de sous-traitance d'une partie du marché par des PME-artisans ; absence d'exécution d'une partie du marché à des publics en insertion sociale.

[10] Sachant évidemment que des entreprises, artisans et entreprises individuelles non soumis à la TVA, sont régulièrement titulaires de contrats de la commande publique.

d'exploitation, ainsi que la contribution financière d'investissement.

La contribution financière d'exploitation a pour but de permettre l'équilibre budgétaire d'un contrat de concession dans lequel il est demandé une modération tarifaire.

Cette contribution, au regard de l'article 266 du Code général des impôts est qualifiée de subventions directement liées au prix, dès lors qu'elle satisfait aux obligations cumulatives suivantes⁽¹¹⁾ :

- la contribution est versée par un tiers, en général la collectivité, au profit d'un délégataire, qui réalise une prestation au profit d'un tiers, l'usager ;
- cette contribution doit être préalable contractualisé dans les relations entre le délégataire et la collectivité, de façon claire et non équivoque ;
- la contribution permet à l'utilisateur final de bénéficier d'un prix inférieur au prix de marché.

Cette contribution est donc assujettie à la Taxe sur la Valeur Ajoutée de plein droit.

Par exception au principe d'assujettissement à la TVA, l'article 266 du Code général des impôts prévoit un certain nombre de situations :

- les subventions dont l'objet est d'indemniser le délégataire pour la mise en place d'une prestation entrant directement dans les activités exercées en vertu d'un pouvoir de souveraineté ou d'intérêt général : (exemple : apprentissage de la natation, ...) ;
- les subventions dites « à l'achat », destinées à prendre financièrement en charge l'achat par le bénéficiaire de biens ou de services déterminés auprès d'un autre assujetti (ex. : l'acquisition de matériels spécifiques liés à l'activité : mobilier urbain, abris, ...) ;
- les subventions d'équilibre versées à une entreprise afin de compenser *a posteriori* un déficit résultant de la conjoncture économique, d'erreurs de gestion imputables à l'entreprise ou de tout événement ne relevant pas de sujétions particulières qui lui auraient été imposées par un tiers (par exemple une subvention COVID 19, ...) ;
- mais surtout, les subventions d'équipement affectées au financement d'un bien d'investissement déterminé (Contribution Financière d'Investissement).

Le montant d'une subvention d'équipement n'a jamais à être soumis à la TVA puisque cette aide est allouée par la partie versante indépendamment de toute prestation effectuée à son profit.

La question du montant des redevances d'occupation du domaine public et son impact sur l'application ou non de la TVA

Depuis le 1^{er} janvier 2014, les règles d'assujettissement à la TVA applicables aux collectivités qui confient à un tiers l'exploitation d'un service public ont été profondément

modifiées, de même que les modalités de récupération de la TVA payée lors de l'acquisition ou de la construction des équipements affermés.

La Direction générale des finances publiques a publié une doctrine en ce sens au bulletin officiel des finances publiques.

Jusqu'à cette date, une collectivité confiant l'exploitation d'un service (parking, piscine, transports...) à un délégataire se trouvait située en dehors du champ d'application de la TVA, en tant qu'autorité publique.

Les redevances versées par le délégataire n'étaient pas soumises à la TVA, mais grâce à la procédure de transfert des droits à déduction, elle pouvait récupérer indirectement, via le délégataire, la TVA qu'elle avait payée sur la construction et l'acquisition des équipements affermés. Le nouveau dispositif s'applique aux conventions conclues à compter du 1^{er} janvier 2014. Il prévoit que les collectivités qui mettent à disposition de leur délégataire, à titre onéreux (c'est-à-dire contre versement d'une redevance), les investissements nécessaires à l'exploitation du service, sont assujetties à la TVA.

Du fait de cet assujettissement, les collectivités devront soumettre les redevances à la TVA ; en contrepartie, elles pourront « récupérer » la TVA payée en amont par la voie fiscale, en exerçant directement leurs droits à déduction, conformément à la procédure de droit commun ouverte à tous les redevables de la TVA. Le droit à déduction portera essentiellement sur des dépenses d'investissement mais il pourra également concerner certaines dépenses de fonctionnement.

En revanche, les collectivités concluant des délégations de service public à titre gratuit (absence de redevance ou redevance symbolique) ne seront pas assujetties à la TVA.

La procédure de transfert du droit à déduction de la TVA qui permettait, dans des cas limitativement définis, à un utilisateur de biens, dont il n'était pas lui-même propriétaire, de déduire la TVA ayant grevé ces biens est supprimée à compter du 1^{er} janvier 2016.

En effet, afin de se conformer au droit communautaire, le décret n° 2015-1763 du 24 décembre 2015 a supprimé la procédure de transfert du droit à déduction qui était prévue par l'article 210, I de l'annexe II au Code général des impôts en faveur des concessionnaires, fermiers et délégataires de service public et des associés de sociétés de construction transparentes.

La suppression du transfert des droits à déduction a pénalisé lourdement les collectivités ne percevant pas de redevance de la part de leur délégataire, en particulier dans le secteur des transports en commun, puisqu'elles ne disposeront plus d'aucun mécanisme de récupération de la TVA, si aucun dispositif alternatif n'est mis en place.

(11) BOI 3 A-7-06 n°100 du 16 juin 2006 TVA (Subventions directement liées au prix d'opérations imposables).