

FISCALITÉ DES CONTRATS DE PARTENARIAT

L'essentiel :

L'environnement fiscal des contrats de partenariat a fait l'objet d'une fiche élaborée par la Mission d'Appui à la réalisation des contrats de partenariat (MAPPP).

Cette fiche reprise en annexe précise le régime fiscal des contrats de partenariat aux différents stades de leur réalisation et en particulier :

- **Les taxes et redevances exigibles à la délivrance du permis de construire** à savoir le versement pour le dépassement du plafond légal de densité, la redevance pour la création de bureau en Ile-de-France, la taxe locale d'équipement et la redevance d'archéologie préventive ;
- **Les taxes exigibles à la publication du contrat** et en particulier la taxe de publicité foncière ;
- **Les taxes exigibles au titre de la construction des ouvrages** telles que la taxe foncière sur les propriétés bâties ;
- **Les taxes exigibles pendant l'exploitation de l'ouvrage** au titre de l'impôt sur les sociétés, de la taxe professionnelle et de la TVA.

Contact : Tiphaine Fritz Mail : fritzt@fntp.fr - Tél. : 01 44 13 32 40

TEXTE DE REFERENCE : Fiche MAPPP 09-03B

L'environnement fiscal du contrat de partenariat

La loi n°2008-735 du 28 juillet 2008 relative aux contrats de partenariat modifie en profondeur le régime fiscal des contrats de partenariat de l'ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004.

L'un des objectifs de cette loi est d'harmoniser les règles fiscales de l'ensemble des contrats publics et de remédier aux différences qui subsistaient entre le régime s'appliquant à l'Etat et celui régissant les collectivités territoriales.

Enfin, le nouveau dispositif permet sous certaines conditions l'éligibilité au Fond de compensation pour la TVA (FCTVA) des baux emphytéotiques administratifs.

1) Les taxes et redevances exigibles à la délivrance du permis de construire

Le versement pour le dépassement du plafond légal de densité (VDPLD)

La loi n°2008-735 du 28 juillet 2008 modifie les dispositions de l'article L. 112-2 alinéa 3 du code de l'urbanisme et permet ainsi l'exonération du versement pour les immeubles édifiés par ou pour le compte de l'Etat, des régions, de la collectivité territoriale de Corse, des départements ou des communes ou pour le compte des établissements publics administratifs, lorsqu'ils sont affectés à un service public ou d'utilité générale et qu'ils ne sont pas productifs de revenus.

Pour bénéficier de l'exonération, les immeubles visés par l'article L. 112-2 alinéa 3 du code de l'urbanisme doivent donc être affectés à un service public ou au moins à une activité d'utilité générale. Ces immeubles doivent également être improductifs de revenus. La condition de l'absence de production de revenus s'apprécie, précise la loi, au regard de la personne publique au domaine de laquelle l'immeuble doit être incorporé.

Ces conditions sont identiques à celles déjà prévues pour l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties et la taxe locale d'équipement. L'application de ces conditions en matière de versement pour le dépassement du plafond légal de densité devrait donc suivre celle actuellement pratiquée pour les taxes précitées.

Enfin, le partenaire doit joindre à la déclaration transmise au centre des impôts fonciers la copie du contrat de partenariat ou de tout autre document justifiant de l'affectation de l'immeuble dans les 90 jours de la réalisation définitive des constructions nouvelles.

Cette exonération instaurée par la loi du 28 juillet 2008 s'applique également aux projets de contrats de partenariat pour lesquels un avis d'appel public à concurrence a été envoyé à la publication antérieurement à la date de publication de cette loi.

La redevance pour la création de bureaux en Ile-de-France

L'article 37 de la loi du 28 juillet 2008 introduit une nouvelle exception à l'article L. 520-7 du code de l'urbanisme.

L'article L. 520-7 exclut désormais du paiement de la redevance *« les locaux affectés au service public et appartenant ou destinés à appartenir à l'Etat, aux collectivités territoriales ou aux établissements publics ne présentant pas un caractère industriel et commercial ainsi que ceux utilisés par des organismes de sécurité sociale ou d'allocations familiales et appartenant ou destinés à appartenir à ces organismes ou à des sociétés civiles constituées exclusivement entre ces organismes »*.

Toutefois la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux perçue dans la région Ile-de-France prévue à l'article 231 ter n'a pas encore fait l'objet de la même correction. Le tarif réduit prévu pour les collectivités publiques propriétaires de locaux à usage de bureaux ne peut donc s'appliquer.

La taxe locale d'équipement-TLE

L'article 1585 C I 1° du code général des impôts (CGI) exclut du champ d'application de la taxe locale d'équipement les constructions destinées à être affectées à un service public ou d'utilité publique. Ces constructions sont listées à l'article 317 bis de l'annexe II.

Le décret n° 2009-569 du 20 mai 2009 insère dans l'article 317 bis de l'annexe II du CGI un 1° bis. Cette nouvelle disposition permet d'exonérer de taxe locale d'équipement les constructions édifiées dans le cadre d'un contrat de partenariat conclu par l'Etat, les collectivités territoriales ou leurs groupements et qui sont exemptées de taxe foncière sur les propriétés bâties en application du 1° de l'article 1382 du CGI.

Pour bénéficier de cette exonération, le contrat doit prévoir qu'à son expiration les constructions sont incorporées au domaine de la personne publique.

L'exonération nouvelle de taxe locale d'équipement permet d'exonérer par voie de conséquence les constructions réalisées en contrat de partenariat de la taxe complémentaire à la taxe locale d'équipement en région Ile-de-France, de la taxe départementale des espaces naturels sensibles, de la taxe sur les dépenses des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement.

La redevance d'archéologie préventive (RAP)

L'article L. 524-7 du code du patrimoine modifié par l'article 41 de la loi du 28 juillet 2008 permet aux constructions soumises à une autorisation ou à une déclaration préalable en application du code de l'urbanisme de bénéficier d'un mode de calcul de la redevance d'archéologie préventive plus favorable.

Avant l'entrée en vigueur de la loi du 28 juillet 2008, les contrats de partenariat étaient soumis à la tarification classique en fonction du nombre de mètres carrés.

L'article 41 de la loi du 28 juillet 2008 modifiant l'article L. 524-7 du code du patrimoine permet aux constructions réalisées dans le cadre des contrats énumérés à l'article 1048 ter du CGI, c'est-à-dire, s'agissant des contrats de partenariat, les actes portant autorisation d'occupation temporaire du domaine public constitutifs d'un droit réel immobilier délivrés soit par l'Etat ou l'un de ses établissements publics en application de l'article 13 de l'ordonnance n°

2004-559 du 17 juin 2004 sur les contrats de partenariat, soit par les collectivités territoriales, leurs groupements ou leurs établissements publics, en application de l'article L. 1414-16 du code général des collectivités territoriales, de bénéficier de la valeur déterminée conformément au 4° de l'article 1585 D du CGI pour le calcul de l'assiette de la redevance.

2) Taxes exigibles à la publication du contrat

La taxe de publicité foncière (TPF)

L'article 37 de la loi du 28 juillet 2008 introduit dans le code général des impôts un nouvel article 1048 ter qui permet d'exonérer de la taxe de publicité foncière l'ensemble des actes portant autorisation d'occupation temporaire du domaine public constitutifs d'un droit réel immobilier délivrés soit par l'Etat ou l'un de ses établissements publics en application de l'article 13 de l'ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004 sur les contrats de partenariat, soit par les collectivités territoriales, leurs groupements ou leurs établissements publics, en application de l'article L. 1414-16 du code général des collectivités territoriales (CGCT).

Seul un droit fixe de 125 € doit désormais être acquitté en application de l'article 680 du CGI.

Cette nouvelle disposition aligne le régime fiscal de l'ensemble des autorisations d'occupation temporaire, baux emphytéotiques et contrats de partenariat de l'Etat et des collectivités territoriales. Auparavant, les autorisations d'occupation temporaire de l'Etat étaient soumises à la perception d'un droit fixe de 125 € en vertu de l'article 680 du CGI, contrairement aux baux d'immeubles conclus pour une durée supérieure à 12 ans des collectivités territoriales qui, eux, étaient imposés au taux de 0,60% par application des dispositions de l'article 742 du CGI.

Les cessions de créance d'une somme équivalente à trois années de loyers ou fermages non échus bénéficient également d'une exonération de taxe de publicité foncière, en application du 2° de l'article 677 du CGI dans sa rédaction issue de la loi du 28 juillet 2008.

Le salaire du conservateur des hypothèques

S'agissant du salaire du conservateur des hypothèques, le décret n°2008-1329 du 15 décembre 2008 a modifié le 15° de l'article 287 de l'annexe 3 du CGI.

Désormais, la publication des actes constatant les opérations mentionnées à l'article 1048 ter du CGI donne lieu au paiement d'un salaire fixe de 15 euros.

3) Taxes exigibles au titre de la construction des ouvrages

La taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB)

L'ordonnance du 17 juin 2004 a créé l'article 1382 1°bis du CGI qui permet d'appliquer l'exonération prévue à l'article 1382 1° du CGI aux contrats de partenariat.

Les immeubles concernés par l'exonération fiscale sont ceux qui sont incorporés au domaine de la personne publique à l'expiration du contrat de partenariat. Ces immeubles doivent également être affectés à un service public ou d'utilité générale, et non productifs de revenus relativement à la personne publique au domaine de laquelle l'immeuble doit être incorporé.

4) Taxes exigibles pendant l'exploitation de l'ouvrage

L'impôt sur les sociétés (IS)

Le partenaire est redevable de cet impôt si celui-ci est une société rentrant dans le champ d'application de l'article 206 du CGI.

La personne publique n'est pas imposable sauf si elle est un établissement public, un organisme de l'Etat jouissant de l'autonomie financière, un organisme d'un département ou d'une commune ou une personne morale qui se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

La taxe professionnelle (TP)

Si la personne publique dispose des biens et exerce une activité concurrentielle, elle sera soumise à la taxe professionnelle. Néanmoins, une exonération est possible si cette personne publique est une collectivité territoriale, un établissement public ou un organisme de l'Etat qui exerce une activité de caractère essentiellement culturel, éducatif, sanitaire, social, sportif ou touristique. Dans ce cas, le maître d'ouvrage privé est également exonéré.

En revanche, si le partenaire a disposé des biens, en les utilisant pour réaliser des recettes complémentaires par exemple, alors il sera imposable à la taxe professionnelle.

L'impôt est calculé selon un ratio : recettes complémentaires sur recettes totales du contrat.

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Pour l'application des règles de TVA, les contrats de partenariat se distinguent des contrats de concession ou d'affermage dès lors que, dans le cadre de ces contrats, une personne morale de droit public ne peut en aucun cas déléguer un service et conserve en tout état de cause la qualité d'exploitant du service.

a- Situation du partenaire

Pour l'application des règles en matière de TVA, la situation du cocontractant est celle d'un prestataire de services de la collectivité publique puisqu'il fournit des prestations non pas aux usagers des services concernés, mais à la collectivité publique contractante.

Le contrat de partenariat est un contrat de prestations de services réalisé à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. Les prestations issues du contrat sont donc soumises à la TVA au taux normal ou au taux réduit par application des dispositions de l'article 256 du CGI. Au regard de la globalité de la mission confiée au partenaire privé, l'administration

fiscale considère qu'il n'y pas lieu de distinguer pour l'application des taux de TVA entre les différentes composantes de la prestation (prestations techniques de construction et d'exploitation/entretien et prestation de financement). La composante frais financiers de la redevance versée par la personne publique ne peut donc bénéficier d'une exonération de TVA, comme ce serait le cas dans une opération de type bancaire. C'est la dimension technique majoritaire qui emporte le cas échéant, application d'un taux réduit sectoriel de TVA - sans préjudice de taux réduit ou nul applicable pour des raisons de localisation géographique du projet (Corse, DOM,...)

A cet égard, le cas échéant, selon la nature de la prestation fournie par le cocontractant à la personne publique, les dispositions prévues par le CGI en matière d'exonération sont susceptibles d'être mises en œuvre. L'option pour l'assujettissement à la TVA peut être exercée dans les conditions prévues par l'article 260 A du CGI.

En matière de droit à déduction, le cocontractant de la personne publique exerce le droit à déduction de la TVA ayant grevé les dépenses supportées pour les besoins de ses opérations taxables dans les conditions de droit commun prévues à l'article 271 du CGI.

A cet égard, pour ouvrir droit à la déduction, il importe que le coût de ces dépenses soit répercuté dans le prix des opérations soumises à la TVA par le partenaire privé.

b- Situation de la personne publique

La personne publique peut déduire la totalité de la TVA payée si ses dépenses ont été affectées soit à la réalisation d'opérations soumises de plein droit à la TVA, ou soumises à la TVA sur option, soit à des opérations situées dans le champ concurrentiel, par application des articles 256 B, 260 A alinéa 1^{er} du CGI. Dans ce cas, la personne publique est soumise à la TVA et peut exercer le droit à déduction de la TVA afférente aux prestations réalisées par le cocontractant privé dans les conditions de droit commun.

Or, en application des dispositions de l'article 256 B du CGI, les personnes publiques ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence, et sous réserve des opérations limitativement énumérées par cette disposition et pour lesquelles l'assujettissement à la TVA est de plein droit.

Pour éviter que le recours au contrat de partenariat ne se traduise par des distorsions fiscales par rapport au recours à d'autres types d'outils juridiques comme les marchés publics, l'ordonnance du 17 juin 2004 prévoit l'éligibilité au FCTVA des contrats de partenariat sous certaines conditions prévues à l'article L.1615-12 du CGCT :

- La collectivité territoriale ou son établissement public qui a passé un contrat de partenariat bénéficie du fonds de compensation pour la TVA sur la part de la rémunération versée à son cocontractant correspondant à l'investissement réalisé par celui-ci pour les besoins d'une activité non soumise à la TVA. La part de la rémunération correspondant à l'investissement est celle indiquée dans les clauses du contrat prévues à l'article L. 1414-12 du CGCT.

- L'éligibilité au fonds de compensation pour la TVA est subordonnée à l'appartenance du bien au patrimoine de la personne publique ou à la décision de la personne publique d'intégrer le bien dans son patrimoine conformément aux clauses du contrat. Dans le cas contraire, si

l'équipement n'intègre pas, à la fin du contrat, le patrimoine de la personne publique, celle-ci reverse la totalité des subventions perçues.

- Les attributions du fonds de compensation pour la TVA sont versées selon les modalités prévues à l'article L. 1615-6 du CGCT, au fur et à mesure des versements effectués au titulaire du contrat et déduction faite de la part des subventions spécifiques versées toutes taxes comprises par l'Etat à la personne publique.

Le calcul de l'attribution et le versement des attributions du FCTVA sont effectués dans les conditions de droit commun définies par l'article L. 1615-6 du CGCT.

Enfin, la loi du 28 juillet 2008 modifie l'article L. 1615-13 du CGCT pour rendre éligibles au FCTVA les baux emphytéotiques administratifs prévus à l'article L. 1311-2 du CGCT d'un montant (calculé par référence à la totalité de la chronique des loyers sur la durée du bail) inférieur à 10 millions d'euros (seuil fixé par un décret à venir) et soumis à une évaluation préalable selon la méthodologie applicable aux CP. Le bien doit appartenir à la personne publique ou tout le moins faire l'objet d'une décision d'intégration à son patrimoine.

c – la question des subventions d'investissement

Les subventions d'équipement sont allouées pour le financement d'un bien d'investissement déterminé et ne sont pas imposables à la TVA. C'est la partie versante qui détermine a priori le caractère de subvention d'équipement, et peu importe que le destinataire final soit une tierce personne privée chargée de réaliser l'investissement en question.