

Secrétariat général du gouvernement

Nouméa, le 09 décembre 2020

Direction des services fiscaux

Note

Objet : Taxe Générale sur la Consommation (TGC) – Règles applicables aux services publics locaux

En matière de services publics locaux, la TGC applicable à la rémunération du service payée par l'utilisateur dépend de l'exploitant du service. Il y a donc lieu de déterminer au préalable qui a la qualité d'exploitant du service (I).

Ensuite, il y a lieu d'envisager selon les différentes modalités de gestion des services, le traitement des différents flux financiers qui peuvent se produire entre les usagers, la collectivité et les éventuelles personnes privées intervenant dans la fourniture du service (II).

I – La qualité d'exploitant du service

En matière de TGC, les règles applicables dépendent du statut de la personne qui a la qualité d'exploitant du service.

Cela implique de déterminer qui, de l'autorité organisatrice du service¹ ou de la personne de droit privé à laquelle elle recourt pour fournir le service, a cette qualité.

En effet, les collectivités et leurs groupements n'ont pas la qualité d'assujetti en application de l'article Lp 478 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie alors que les personnes de droit privé sont soumises à la taxe dans les conditions du droit commun.

En matière de TGC, la qualité d'exploitant est attribuée à la personne à laquelle il revient de percevoir la recette sur l'utilisateur du service.

A cet égard, le fait pour une personne privée prestataire de l'autorité organisatrice de percevoir le prix du service pour le compte de cette dernière à laquelle il est reversé ne suffit pas à lui attribuer la qualité d'exploitant du service.

¹ La collectivité locale, l'établissement de coopération intercommunale ou syndicat mixte auquel la loi fait obligation d'assurer la fourniture du service ou auquel un transfert de compétences a été consenti.

Aussi, en matière de TGC, seule la personne privée qui perçoit **directement** la recette du service sur l'utilisateur pour son propre compte a la qualité d'exploitant du service.

Ceci est nécessairement le cas dans les contrats de concession de services où il incombe au concessionnaire de réaliser le premier investissement et d'exploiter les infrastructures réalisées en percevant un prix sur l'utilisateur sur une période suffisamment longue pour lui permettre de rentabiliser son investissement.

Il en est aussi ainsi en cas de contrat d'affermage par lequel la collectivité, qui a réalisé le premier investissement, met à disposition de son délégataire les moyens d'exploitation du service à charge pour ce dernier de percevoir le prix du service directement sur l'utilisateur.

A l'inverse, lorsque la recette est perçue par l'autorité organisatrice du service, c'est cette dernière qui a la qualité d'exploitante du service.

Il en va ainsi lorsque le service est exploité en régie directe par l'autorité organisatrice du service avec ses moyens propres, humains et matériels, ou en régie avec le recours à un prestataire privé rémunéré, non pas par le prix versé par l'utilisateur, mais par l'autorité organisatrice.

Le prix versé par l'autorité organisatrice peut alors être fixe ou, dans le cadre d'une régie intéressée, comporter une part variable permettant d'intéresser le prestataire aux résultats de l'exploitation.

Lorsque ce dernier mode de rémunération permet de caractériser une exploitation aux risques et périls de la personne privée, le droit administratif considère que le contrat de régie intéressée constitue une délégation de service public. Cela déclenche alors l'application de l'ensemble des règles applicables en la matière notamment en termes de publicité préalable à la passation du contrat.

Le fait que la régie intéressée soit constitutive d'une délégation de service public n'emporte pas de conséquences sur la qualité d'exploitant du service qui, au regard de la TGC, demeure l'autorité organisatrice seule habilitée à percevoir le prix acquitté par l'utilisateur.

Il n'y a donc pas de correspondance exacte entre la notion de délégataire de service public et celle d'exploitant au sens de la TGC.

II – Les règles de TGC applicables aux différents flux financiers

Selon les critères indiqués au I, deux situations peuvent se présenter :

- L'autorité organisatrice a la qualité d'exploitant du service (A)
- Le délégataire a la qualité d'exploitant (B)

A – La collectivité a la qualité d'exploitant du service

Dans cette configuration, c'est l'autorité organisatrice qui perçoit la recette sur l'utilisateur du service, ce qui comprend également l'hypothèse dans laquelle le prestataire auquel elle recourt la perçoit pour son compte et la lui reverse².

Il y a lieu d'envisager la situation au regard de la TGC de l'autorité organisatrice, d'une part, et celle des personnes privées auxquelles elle recourt pour exploiter le service, d'autre part.

1) Situation de l'autorité organisatrice

Dès lors que la collectivité n'a pas la qualité d'assujettie en application de l'article Lp 478 du CINC, la recette qu'elle perçoit sur l'utilisateur n'est pas soumise à la TGC.

En conséquence, l'autorité organisatrice ne peut déduire la taxe qu'elle supporte sur les dépenses engagées pour la fourniture du service. Cela concerne tant les services qui lui sont facturés par le prestataire auquel elle recourt, que les acquisitions de biens qu'elle acquiert.

Dès lors que dans cette situation, la TGC constitue pour elle une charge, des mécanismes d'atténuation ont été mis en place pour minimiser l'impact sur le montant des dépenses des collectivités.

a) Le taux réduit de la TGC sur certains services concourant à la fourniture des services de distribution d'eau potable, d'assainissement ou d'élimination des déchets ménagers

Le § 11 de l'article 4 de l'arrêté n° 2017-209 du 17 janvier 2017 modifié prévoit que sont soumis au taux réduit : « *les services concourant par leur nature, et non par la destination qui leur est donnée à la fourniture des services mentionnés à l'alinéa précédent ainsi qu'à la fourniture de l'eau potable lorsqu'ils sont fournis aux communes et à leurs établissements de coopération intercommunale qui les exploitent en régie* »

Sont donc concernés les services délivrés par les prestataires dans le cadre d'une régie ou d'une régie intéressée pour la fourniture de l'eau potable, de l'assainissement ou l'élimination des déchets ménagers.

² Dans cette hypothèse, la recette transite par des comptes de tiers du prestataire (cf. 2).

Ne sont visés que les services fournis à l'autorité organisatrice pour l'exploitation de l'un de ces trois services.

De plus, les services doivent, selon la formulation de l'arrêté, concourir par leur nature et non pas par la destination qui leur est donnée, à la fourniture du service éligible.

Ainsi, par exemple est éligible au taux réduit le service de collecte des déchets ménagers fourni à une commune, un syndicat intercommunal ou un syndicat mixte en charge de l'élimination des déchets ménagers par un prestataire.

De la même manière sont éligibles à ce taux, les services d'analyse et de contrôle de la potabilité de l'eau fournis à une commune en charge de la distribution de l'eau.

En revanche n'est pas éligible au taux réduit sur ce fondement par exemple la location des matériels informatiques ou de véhicules quand bien même ils seraient utilisés par l'autorité organisatrice pour la gestion de la régie.

b) Une exonération sur les importations de matériels

Dès lors que dans cette configuration il appartient à la collectivité en charge du service de supporter les investissements nécessaires à la fourniture du service³ sans pouvoir déduire la taxe grevant ces investissements, une exonération de TGC a été mise en place pour l'importation de certains biens qui bénéficiaient antérieurement d'une exonération de taxe générale à l'importation.

Aussi, le § 10 de l'article Lp 494-6 prévoit une exonération de TGC pour les importations de « matériels et matériaux destinés à la réalisation de travaux d'infrastructures et aux réseaux d'adduction d'eau potable, d'assainissement (...) par les communes ».

Les modalités d'application de cette exonération sont prévues par l'arrêté n°2018-2323 du 25 septembre 2018, modifié qui prévoit la procédure à mettre en œuvre pour la collectivité éligible et la liste des biens éligibles par référence à leur position dans le tarif douanier.

2) La situation du prestataire

Lorsque l'autorité organisatrice recourt à un prestataire pour fournir le service⁴, la rémunération que perçoit ce dernier de la part de la collectivité est soumise à la TGC dans les conditions de droit commun.

Lorsqu'elle concourt par sa nature à la fourniture du service de fourniture de l'eau, de l'assainissement ou de l'élimination des déchets ménagers par la collectivité exploitante, cette rémunération est soumise au taux réduit.

³ Seule en effet la concession de service public fait peser cette charge sur un délégataire.

⁴ Au moyen d'un marché de service classique ou d'un contrat de régie intéressée par exemple.

Le prestataire peut déduire la TGC grevant les dépenses engagées pour la réalisation des prestations délivrées à la collectivité. Ainsi le prestataire de service de collecte de déchets ménagers par exemple est en mesure de déduire l'ensemble de la TGC grevant les dépenses engagées pour la réalisation de la prestation de collecte.

Lorsqu'en application des termes de la convention qui le lie à la collectivité il est chargé de collecter la rémunération pour le compte de l'autorité organisatrice, il doit comptabiliser cette rémunération dans des comptes de tiers.

Dès lors que ces sommes, qui ne font que transiter par les comptes du délégataire, et ne constituent pas la contrepartie d'un service qu'il rend⁵, elles ne sont pas à comprendre dans sa base d'imposition.

Celle-ci est en effet constituée des seules sommes qu'il perçoit de la collectivité en contrepartie des services qu'il lui rend.

Exemple : une collectivité ayant délégué la gestion du service de distribution de l'eau potable par un contrat d'affermage mais ayant conservé la gestion du service d'assainissement en régie peut confier la perception de la redevance d'assainissement, assise sur les volumes d'eau fournis aux usagers, à son délégataire.

Celui-ci devra mentionner sur sa facture que la redevance est prélevée pour le compte de la collectivité exploitante du service d'assainissement. La collectivité exploitante n'étant pas assujettie, aucune TGC ne devra être liquidée sur cette redevance qui transite donc par les comptes de tiers du délégataire pour un montant ne comprenant aucune TGC.

B – Le délégataire a la qualité d'exploitant

Dans cette configuration, le délégataire⁶ perçoit directement la rémunération du service sur l'utilisateur, qui est imposable dans les conditions du droit commun.

Lorsque le délégataire perçoit la rémunération du service de distribution d'eau potable, d'assainissement ou d'élimination des déchets ménagers, celle-ci est soumise au taux réduit en application du § 10 de l'article 4 de l'arrêté n° 2017-209 précité.

La redevance d'affermage qui est versée, le cas échéant, à l'autorité organisatrice en contrepartie de la mise à disposition des moyens d'exploitation du service dont elle a assuré le financement et dont elle peut assurer l'amortissement, n'est pas soumise à la TGC dès lors que le délégant n'est pas assujéti à la TGC par disposition expresse de la loi (art. Lp 478).

⁵ En effet, par hypothèse, la rémunération collectée pour le compte de la collectivité rémunère le service fourni par cette dernière.

⁶ Qui est donc le fermier dans une convention d'affermage ou le concessionnaire dans une concession de service public. Pour mémoire, et quand bien même sa rémunération traduirait une exploitation à ses risques et périls de nature à qualifier une régie intéressée de délégation de service public, le prestataire n'est pas redevable de la TGC sur la rémunération versée par l'utilisateur mais sur celle que lui verse l'autorité organisatrice du service.

En revanche, cette somme souvent dénommée « surtaxe », qui est reversée à la collectivité par le délégataire constitue bien un élément de sa rémunération.

Aussi, lorsqu'elle est mentionnée en tant que telle sur la facture adressée par le délégataire à l'utilisateur, elle ne peut être exclue de sa base d'imposition.

De la même manière, la redevance d'occupation du domaine public qui peut, dans certaines situations, être versée par le délégataire à l'autorité délégante n'est pas davantage soumise à la TGC entre les mains de la collectivité.

Lorsque la rémunération perçue sur l'utilisateur par le délégataire ne suffit pas à équilibrer l'exploitation, les subventions versées le cas échéant par la personne publique pour effacer la perte d'exploitation qui constituent des « subventions d'équilibre » ne sont pas soumises à la TGC. En effet, elles ne constituent pas la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la personne qui la verse.

En revanche, lorsqu'une subvention est versée pour compléter le prix acquitté par l'utilisateur, le montant versé est inclus dans la base d'imposition du délégataire sur le fondement de l'article Lp 498 du CINC.

En effet, c'est la totalité de la rémunération reçue en contrepartie du service fourni qui est soumise à la TGC quand bien même une partie du prix n'est pas payé par l'utilisateur mais par un tiers.

Tel est le cas lorsque la convention en application de laquelle est versée la subvention prévoit expressément que le versement est opéré pour permettre à l'utilisateur de payer un prix inférieur au prix de marché.

En cas de doute sur l'interprétation des termes de la convention de versement et sur le sort de la subvention en matière de TGC, il est recommandé de saisir la direction des services fiscaux aux fins d'une prise de position.

Le Directeur des services fiscaux

Mickael JAMET

