

COMMISSION DE REFORME DE LA TAXE PROFESSIONNELLE

RAPPORT AU PREMIER MINISTRE

Présenté par M. Olivier FOUQUET, président de la commission

Rapporteurs :

Christophe BONNARD, rapporteur général

Yohann BENARD, rapporteur

Eric JALON, rapporteur

21 décembre 2004

INTRODUCTION

Le Président de la République a exprimé, lors de ses vœux aux forces vives le 6 janvier 2004, son souhait de substituer à la taxe professionnelle un nouveau dispositif qui ne pénalise pas l'industrie et, dans l'attente de ce remplacement, d'inscrire dans la loi une franchise de taxe (sous la forme d'un dégrèvement) sur les investissements réalisés entre le 1^{er} janvier 2004 et le 30 juin 2005¹.

Le Premier ministre a installé le 26 février 2004 la commission chargée de réfléchir à cette substitution (cf. annexe I) avec un objectif – trouver un impôt plus juste et plus efficace économiquement – et quatre conditions à respecter :

- préserver l'autonomie financière des collectivités territoriales ;
- maintenir un lien avec l'activité économique des territoires ;
- éviter tout transfert de charge fiscale des entreprises vers les ménages ;
- faciliter le développement de l'intercommunalité.

Au cours de la première phase de ses travaux, la commission s'est réunie huit fois et a procédé à vingt-quatre auditions (cf. annexe II). Elle a remis au Premier ministre, le 16 juillet 2004, un rapport d'étape, complété par quinze fiches thématiques. Ce rapport établit un bilan d'ensemble de la taxe professionnelle, dont les principales conclusions sont les suivantes :

- son poids est important et concentré sur un faible nombre d'entreprises ;
- elle pénalise l'investissement et en particulier les secteurs à forte intensité capitalistique ;
- sans équivalent à l'étranger, elle constitue un élément défavorable à l'attractivité du territoire, qui handicape notre pays dans la compétition internationale.
- le dynamisme de cette ressource des collectivités territoriales n'a pu être préservé qu'au prix d'une prise en charge croissante de son coût par l'Etat et d'une augmentation rapide des taux d'imposition ;
- enfin, la taxe professionnelle constitue un impôt d'une complexité sans équivalent, dont la gestion occasionne des coûts importants, tant pour les entreprises que pour l'administration.

Ce diagnostic préoccupant met en évidence la nécessité, à court terme, d'une réforme ambitieuse de cette imposition, dont le principe a fait l'objet d'un consensus parmi les membres de la commission. En revanche, il ne remet pas en cause l'action des collectivités, dont le champ s'élargit avec les progrès de la décentralisation, et la nécessité de leur assurer des ressources suffisantes, dans le respect des exigences constitutionnelles. Les auditions de la commission ont d'ailleurs confirmé que le principe d'une imposition locale des entreprises était largement accepté.

¹ L'article 68 du projet de loi de finances pour 2005 prévoit l'extension du bénéfice de ce dégrèvement aux investissements réalisés jusqu'au 31 décembre 2005.

A partir de ce constat, le rapport d'étape a dressé la liste des options envisageables, sans exclure *a priori* aucune hypothèse, et en particulier aucune des pistes de réflexion suggérées par les membres de la commission².

Au cours de la seconde phase de ses travaux, la commission, qui s'est réunie six fois et a procédé à plusieurs auditions complémentaires et a examiné sept nouvelles fiches techniques. Elle a évalué, sur la base notamment d'évaluations chiffrées, les avantages et les inconvénients de chacune des options dégagées par le rapport d'étape.

L'objet du présent rapport est, en réponse au constat formulé par le rapport d'étape (cf. *infra*, I et II³), de présenter et de hiérarchiser les propositions que la commission et ses membres soumettent au Premier ministre en vue d'une réforme de la taxe professionnelle (cf. *infra*, III⁴).

A cet égard, il est précisé que les principales propositions exposées dans la troisième partie de ce rapport sont le dénominateur commun des opinions exprimées par les membres de la commission, qui ont eu l'occasion, lors de la séance du 30 novembre, de se prononcer expressément sur les principales options de la réforme. Il sera fait état, le cas échéant, des prises de position par lesquelles certains membres ont exprimé un avis s'écartant des propositions de la commission.

² Les options mises à l'étude par la commission sont présentées dans la partie III du rapport d'étape, qui n'a pas été reprise dans le présent rapport.

³ Les deux premières parties du présent rapport reprennent intégralement, moyennant quelques précisions, le diagnostic formulé par le rapport d'étape.

⁴ Les propositions de la commission, présentées dans la troisième partie du rapport, font l'objet d'une synthèse en conclusion.

I. UN POIDS IMPORTANT, CONCENTRE SUR UN FAIBLE NOMBRE D'ENTREPRISES ET TRANSFERE PROGRESSIVEMENT SUR L'ETAT

A. La taxe professionnelle en 2003

1. Un circuit de financement qui met en jeu trois acteurs

a) les redevables

La taxe professionnelle est due chaque année par les personnes physiques ou morales qui exercent en France, à titre habituel, une activité professionnelle non salariée. Cette définition, très large, rend redevables 3,6 millions de personnes physiques ou morales, si ce n'était le jeu des exonérations, qui réduit ce nombre à 2,7 millions.

En 2003, le montant brut du prélèvement pour les entreprises s'est élevé à 29 393 M€, pour un coût net – après déduction des dégrèvements et notamment du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée – de 22 027 M€. La cotisation de taxe professionnelle est déductible de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices. On estime l'impact de cette règle à 5 800 M€, ce qui ramène le coût de la taxe professionnelle pour les entreprises à 16 700 M€ environ pour l'année 2003⁵.

b) les bénéficiaires

La taxe est établie dans chaque commune où le redevable dispose de locaux et de terrains. Elle est perçue par les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale⁶, les départements et les régions.

Avec un produit voté de 23 393 M€ en 2003, la taxe professionnelle constitue la principale imposition locale à la charge des entreprises et une ressource essentielle pour les collectivités territoriales. Elle représente en effet entre 13,5% et 16,5% de leurs ressources et contribue pour plus de 30% à leur autonomie financière. Les chambres de commerce et d'industrie, les chambres de métiers et certains établissements publics fonciers locaux se financent également en partie grâce au produit de taxes additionnelles à la taxe professionnelle, pour un montant total de 1 280 M€ en 2003.

c) l'Etat, premier contribuable local

Enfin, l'Etat perçoit le produit de la cotisation minimale assise sur la valeur ajoutée, de la cotisation nationale de péréquation, ainsi que des frais de gestion, de dégrèvement et d'admission en non valeur (4 405 M€). L'Etat n'en est pas moins le premier contribuable local, en raison de la prise en charge des dégrèvements (7 366 M€ en 2003) et de compensations quasiment totalement intégrées à la dotation globale de fonctionnement depuis cette année (10 822 M€ en 2003). Ces circuits de financement, relativement complexes, sont schématisés à la page suivante⁷.

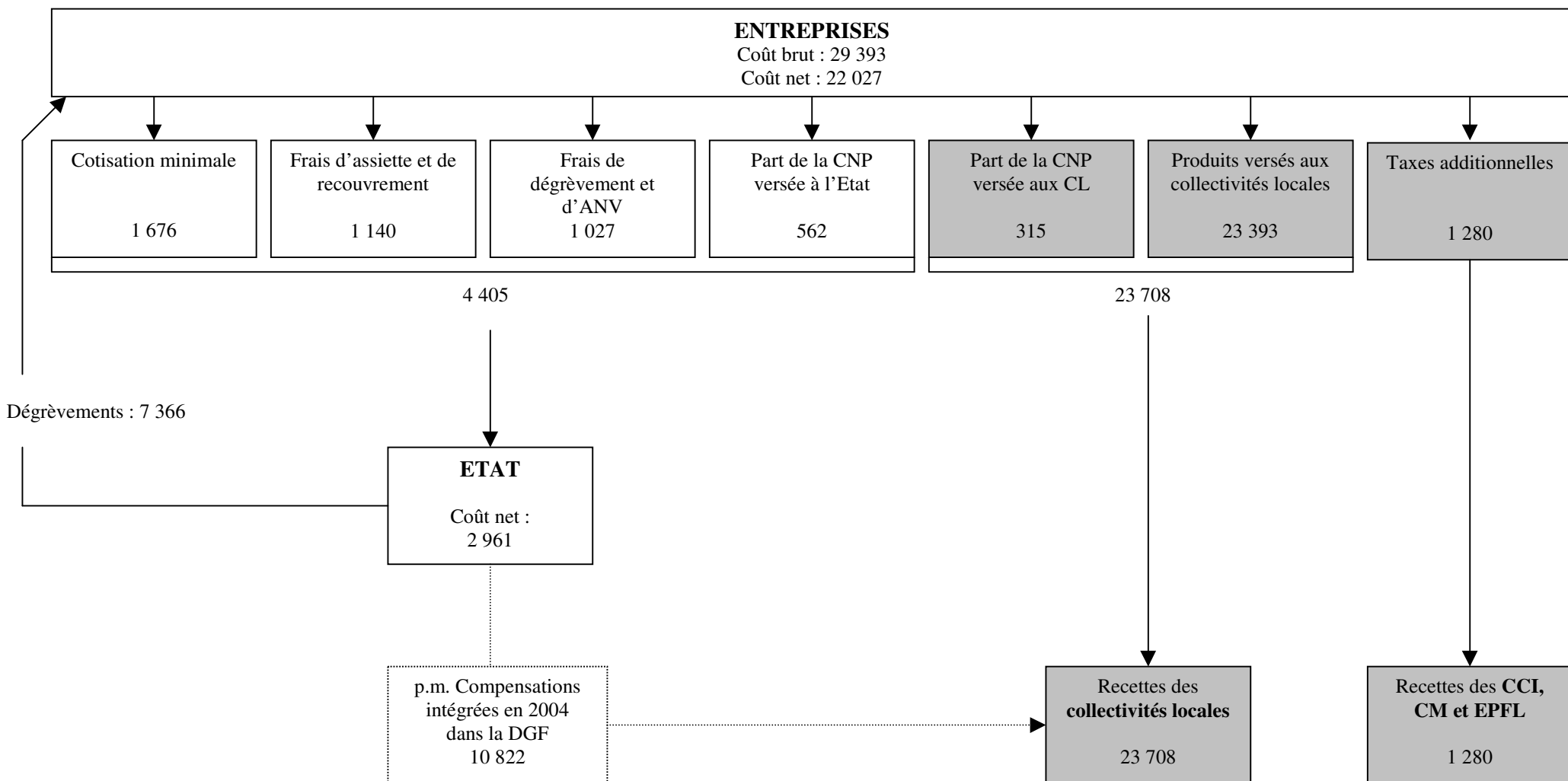
⁵ Après correction d'un report de 500 M€ de dégrèvements de 2002 sur 2003 : cf. fiche n°4 de l'annexe III pour le détail du calcul.

⁶ Les EPCI perçoivent soit une part de taxe professionnelle venant s'ajouter à celles des collectivités territoriales, soit la taxe professionnelle unique (TPU), en lieu et place des communes membres.

⁷ Cf. également la fiche n°4 de l'annexe III. Ce coût ne comprend pas le montant des cotisations acquittées par les entreprises publiques. Sur le périmètre des entreprises contrôlées majoritairement par l'Etat et payant plus de 5 M€ de taxe professionnelle, ce montant (après prise en compte du taux de participation de l'Etat dans ces entreprises) est évalué à 3,0 Md€ en 2003.

CHIFFRES CLEFS RELATIFS A LA TP EN 2003

(montants exprimés en M€)



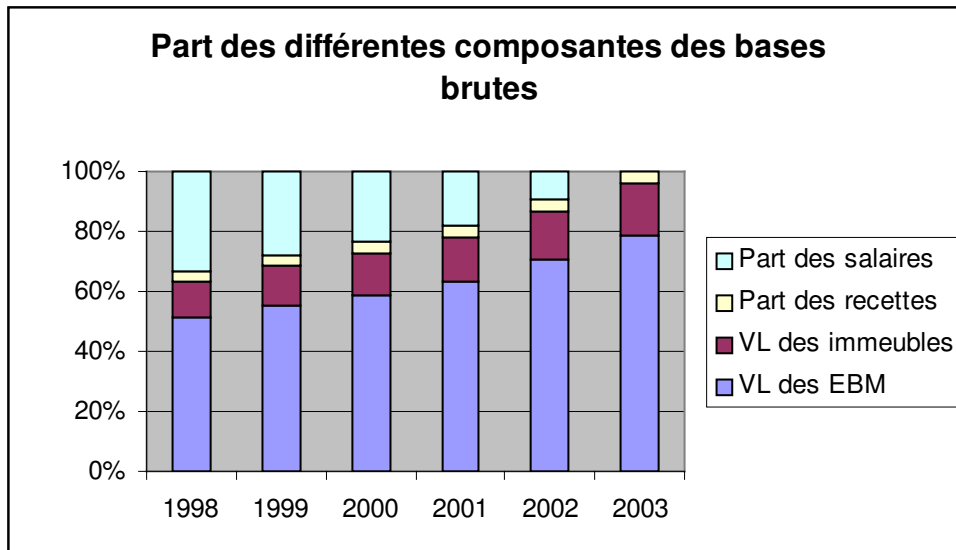
2. Une assiette multiple, principalement assise sur la valeur ajoutée

a) *l'assiette traditionnelle est principalement assise sur le coût historique des biens mobiliers*

La complexité de la taxe professionnelle se retrouve dans ses règles d'assiette. Cet impôt présente en effet l'originalité de faire coexister plusieurs bases d'imposition : la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière (VLF), la valeur locative des équipements et biens mobiliers (EBM) et une fraction des recettes. Les trois bases d'imposition VLF, EBM et recettes peuvent d'ailleurs se cumuler selon une combinatoire complexe, entraînant parfois des effets de seuil significatifs⁸.

J'exerce une activité ...	Mon bénéfice est taxé à...	J'emploi moins de 5 salariés	Mon CA est supérieur à 61 000 € (PS) ou 152 500 € (ventes)	Je suis taxé à la TP sur :
Commerciale, industrielle, artisanale			Non	VLF seule
			Oui	VLF + EBM
Non commerciale ou d'agent d'affaires / intermédiaire de commerce	IR	Oui		VLF + recettes
	IR	Non	Non	VLF seule
	IR	Non	Oui	VLF + EBM
	IS		Non	VLF seule
	IS		Oui	VLF + EBM

Avec la suppression progressive, entre 1999 et 2003, de la composante salariale de l'assiette de la taxe professionnelle, la valeur locative des équipements et biens mobiliers a augmenté pour représenter désormais 79% des bases brutes totales de taxe professionnelle. Les immobilisations représentent quant à elles 17% de la base brute et les recettes 4%.



b) *plus de la moitié des cotisations nettes sont assises sur la valeur ajoutée*

Trois mécanismes correctifs doivent toutefois être pris en compte pour apprécier la nature réelle de la base d'imposition à la taxe professionnelle. Il s'agit de la cotisation minimum⁹, d'une part, de la cotisation minimale¹⁰ et du plafonnement¹¹ en fonction de la valeur ajoutée, d'autre part.

⁸ Cf., en annexe IV, l'enquête réalisée par le Conseil supérieur de l'Ordre des experts comptables.

⁹ La cotisation minimum est due par tous les contribuables, à l'exception de ceux bénéficiant d'une exonération et des assujettis au seul droit fixe de la taxe pour frais de chambre de métiers. La base minimum de taxe professionnelle est déterminée à partir de la taxe d'habitation théorique de l'année précédente d'un logement de référence retenu par le conseil municipal après avis de la commission des impôts directs (cf. fiche n°3 de l'annexe III).

L'assiette valeur ajoutée concerne en effet 5,5% des redevables en 2003 mais plus de la moitié de la taxe professionnelle nette acquittée¹². Les entreprises bénéficiant d'un régime simplifié (base minimum, recettes ou VLF exclusivement) représentent plus des 2/3 des redevables.

Population associée à chaque base d'imposition (en 2003)	Nombre d'entreprises ⁽¹⁾	En % du nombre total	Montant de TP nette ⁽²⁾ en Md€	En % du montant total
Contribuables imposés sur la base minimum (sur la base d'un local de référence choisi par la commune)	810 000	30,3%	0,3	1,2%
Contribuables imposés sur leurs recettes (titulaires de bénéfices non commerciaux employant moins de cinq salariés)	470 000	17,6%	1,1	4,7%
Contribuables imposés sur les seules valeurs locatives foncières (essentiellement commerçants et artisans dont le chiffre d'affaires est inférieur à 152 500 €)	535 000	20,0%	0,2	1,0%
Contribuables soumis à la cotisation minimale (entreprises dont le CA est supérieur à 7,6 M€ et la TP inférieure à 1,5 % de leur VA)	14 700	0,6%	3,1	13,7%
Contribuables plafonnés à 3,5 %, 3,8 % ou 4 % de leur VA	130 000	4,9%	8,7	38,4%
Autres contribuables (imposés sur l'ensemble de leurs immobilisations et ni plafonnés, ni soumis à la cotisation minimale)	710 000	26,6%	9,2	40,9%
Total	2 670 000	100,0%	22,5	100,0%

Source : DGI/M2

(1) Ensemble des redevables à la taxe professionnelle, dont certaines associations, les établissements publics industriels et commerciaux, les loueurs en meublé, etc.

(2) Il s'agit de la taxe professionnelle à la charge de l'entreprise, hors frais de gestion et impositions additionnelles, diminuées des dégrèvements – dont le plafonnement en fonction de la valeur ajoutée – et majorée du supplément au titre de la cotisation minimale.

3. Un impôt complexe à gérer

a) pour les entreprises

La coexistence de ces six assiettes et la multiplication des règles particulières d'exonération (cf. fiche n°2 de l'annexe III), d'abattement (ou de répartition) des bases d'imposition et de réduction de cotisations (cf. fiche n°3) rendent la taxe professionnelle peu lisibles pour le redevable. Sont en particulier sources de complication :

- le dépôt d'une déclaration dans chaque commune où le redevable dispose d'un ou de plusieurs établissements et la réception d'autant d'avis d'imposition ;
- l'impossibilité de connaître le montant de son imposition au moment du dépôt de la déclaration annuelle, les taux votés par les collectivités bénéficiaires n'étant pas connus à cette date, question d'autant plus problématique pour les entreprises établies dans plusieurs communes ;
- le mécanisme du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée, traité l'année suivant celle de l'imposition par voie de réclamation contentieuse (150 000 réclamations par an en moyenne).

¹⁰ Les entreprises redevables de la taxe professionnelle dont le chiffre d'affaires est supérieur à 7,6 M€ HT doivent s'acquitter d'un supplément d'imposition lorsque leur cotisation est inférieure à 1,5% de la valeur ajoutée. Cette cotisation complémentaire, autoliquidée, est un impôt d'Etat.

¹¹ Un dégrèvement peut être obtenu par l'entreprise lorsque sa cotisation est supérieure à 3,5%, 3,8% ou 4,0% de sa valeur ajoutée, le plafond applicable dépendant de son chiffre d'affaires (cf. fiche n°3 de l'annexe III).

¹² Sous réserve de l'effet du gel des taux à l'année 1995 et du plafonnement du dégrèvement, qui réintroduisent une assiette « traditionnelle » pour des entreprises bénéficiant du plafonnement.

Le nombre de déclarations et d'avis d'imposition à suivre, ainsi que la nécessité de connaître le coût historique des biens dont le redevable a l'usage mais dont un tiers est propriétaire (mise à disposition, crédit-bail), entraînent la mise en place de moyens humains et informatiques spécifiques dans les grandes entreprises. S'agissant des PME, les experts comptables¹³ soulignent que les difficultés rencontrées avec l'administration sont essentiellement dues à la complexité des règles de l'impôt et notamment des opérations de recensement des biens taxables mentionnées ci-dessus (mise à disposition, biens pris en location ou en crédit-bail).

b) pour les administrations financières

A ces coûts, pour lesquels aucune estimation n'est disponible, s'ajoutent les coûts de gestion de la taxe professionnelle par les administrations financières (304 M€ en 2002, soit un taux d'intervention de 1,20%, légèrement inférieur à la moyenne¹⁴). Le calendrier d'une campagne de taxe professionnelle (cf. fiche n°15 de l'annexe III) met en évidence certaines contraintes de gestion pour les services :

- la nécessité d'une saisie des déclarations des redevables dans des délais contraints, notamment en ce qui concerne les principaux établissements de la commune, afin de pouvoir communiquer des informations provisoires aux collectivités dès le mois de novembre de l'année précédant l'année d'imposition et, en février de l'année d'imposition, leurs bases d'imposition définitives ;
- l'existence du **décalage de deux ans** entre les bases déclarées et le paiement de l'impôt, qui s'explique par la volonté de mettre les collectivités en capacité de voter des taux sur une base d'imposition connue et garantie par l'Etat¹⁵ ;
- des difficultés liées à la **prise en compte tardive des créations, transferts ou cessations** d'activité, qui se traduisent par l'émission de rôles supplémentaires ou le prononcé de dégrèvements d'office.

On peut enfin citer la complexité, qui n'est pas propre à la taxe professionnelle et ne se traduit pas par une déclaration annuelle, liée à la détermination des **valeurs locatives** des biens passibles d'une taxe foncière, dont les modalités sont brièvement rappelées dans le tableau ci-dessous.

Biens imposables à l'une des taxes foncières	Règles d'évaluation de la valeur locative (cas général)
Propriétés non bâties	Valeur locative établie en raison du revenu procuré, tel qu'il résulte des tarifs fixés par nature de culture et de propriété
Locaux d'habitation et à usage professionnel	Comparaison avec la valeur locative de locaux de référence choisis dans la commune pour chaque nature et catégorie de locaux. Le tarif est appliqué à la surface pondérée du local de référence (surface réelle corrigée de la nature des différentes parties du local, de sa situation, de son importance, de son état et de son équipement).
Locaux commerciaux et biens divers	Pour les biens donnés en location en 1970 à des conditions de prix normales : valeur ressortant de la location ; pour les autres bien, utilisation de la méthode par comparaison avec des immeubles similaires présentant du point de vue économique une situation analogue. A défaut, la valeur locative est déterminée par appréciation directe.
Etablissements industriels	Méthode comptable : application d'un taux d'intérêt (8% pour les terrains et les sols, 12% pour les constructions et installations soumises à la TFPB) au prix de revient des différents éléments constitutifs de l'immobilisation, revalorisés

L'imposition des équipements et biens mobiliers (EBM) en proportion de leur **valeur brute** au bilan est en revanche une spécificité de la taxe professionnelle, selon des modalités là encore relativement complexes et dont les auditions devant la commission ont montré qu'elles étaient l'occasion d'optimisations fiscales.

¹³ 443 questionnaires portant sur la taxe professionnelle ont été exploités en juin 2004 par le Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables (cf. annexe IV).

¹⁴ Cf. fiche n°15 de l'annexe III.

¹⁵ Les dégrèvements et les admissions en non valeur restent à la charge de l'Etat.

Durée d'amortissement des EBM	Catégorie de biens	Mode de calcul de la valeur locative
Inférieure à 30 ans	Appartenant au redevable ou faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail	Prix de revient x 16%
	EBM dont le redevable est locataire	Loyer dû au cours de la période de référence, s'il est normal (*)
Supérieure ou égale à 30 ans	Acquis ou créés avant le 1 ^{er} janvier 1976	Prix de revient x 9%
	Acquis ou créés à compter du 1 ^{er} janvier 1976	Prix de revient x 8%

NB : le prix de revient est le prix réel d'achat augmenté des frais accessoires et du coût réel de production

(*) Un loyer normal est compris dans une fourchette de 20% autour du prix de revient x 16%

B. Depuis 1976, la forte augmentation du produit de la taxe professionnelle et une prise en charge croissante par l'Etat ont fourni des ressources abondantes aux collectivités territoriales

1. Un prélèvement lourd et concentré sur un nombre réduit d'entreprises

a) le produit de la taxe professionnelle a connu une évolution beaucoup plus dynamique que le PIB

Le poids de la taxe professionnelle a augmenté de façon constante et régulière depuis sa création. Son produit, qui représentait 1,1% du PIB en 1976, a évolué près de deux fois plus vite que le PIB, et atteint 2,0% vingt ans. En 2003, il reste, malgré la suppression de la part salariale de l'assiette d'imposition, égal à 1,8% du PIB.

Poids global des IDL (en M€)	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2003
Taxe professionnelle (TP, en M€)	1 118	2 546	6 336	11 924	15 702	24 607	28 300	27 717
Impôts directs locaux (IDL, en M€)	2 247	4 885	12 186	24 648	33 865	49 665	59 761	63 139
Impôt sur les sociétés (IS, en M€)	2 668	4 436	9 360	13 351	25 390	22 998	46 066	48 305
Produit intérieur brut (PIB, en Md€)	121,0	223,8	439,4	727,4	1 009,3	1 181,8	1 420,1	1 557,2
TP/Total IDL	49,8%	52,1%	52,0%	48,4%	46,4%	49,5%	47,4%	43,9%
Total IDL/PIB	1,9%	2,2%	2,8%	3,4%	3,4%	4,2%	4,2%	4,1%
TP/PIB	0,9%	1,1%	1,4%	1,6%	1,6%	2,1%	2,0%	1,8%
TP/IS	41,9%	57,4%	67,7%	89,3%	61,8%	107,0%	61,4%	57,4%
IS/PIB	2,2%	2,0%	2,1%	1,8%	2,5%	1,9%	3,2%	3,1%

NB : - Dans le tableau, la ligne TP fait indifféremment référence à la patente et à la taxe professionnelle
- Elle est la somme des rôles généraux émis et comprend les taxes additionnelles, la cotisation nationale de péréquation et les frais prélevés au profit de l'Etat (source : états 1913)
- l'IS est l'IS brut (y compris les recouvrements sur rôles après 1998), seule série disponible sur toute la période couverte. L'utilisation de l'IS net ne modifie pas les évolutions dans le temps, même si les niveaux atteints par les indicateurs (70,6% pour le ratio TP/IS et 2,5% pour le ratio IS/PIB) diffèrent.

Source : DGI/M2 (sauf PIB : source INSEE)

Le produit de la taxe professionnelle (hors cotisation minimale et plafonnement à la valeur ajoutée) n'évolue pas de manière plus dynamique que les autres impôts directs locaux : sa part dans le total a même décroché, passant de 52,1% en 1975 à 43,9% en 2003. Cependant, la taxe professionnelle a accompagné le mouvement de hausse d'ensemble des impôts directs locaux, passés de 2,2% du PIB en 1975 à 4,1% du PIB en 2003.

Deux effets se sont conjugués, déjà largement commentés par les études précédentes sur la taxe professionnelle¹⁶ : un effet base, lié à l'augmentation des salaires et à la prise en compte des investissements à leur coût historique, et un effet lié à l'augmentation des taux, votés par les collectivités locales depuis 1981. Ainsi, dans les 15 années qui ont précédé la suppression de la part salariale (1983-1998), alors que le PIB était multiplié par 2,13, les bases nettes de taxe professionnelle

¹⁶ On signalera notamment le 15^{ème} rapport du Conseil des impôts (1997), consacré à la taxe professionnelle, et l'ouvrage de M. Mirko Hayat, « Taxe professionnelle. Naissance et transformation d'un impôt à travers 25 ans de réformes », Economica (2003).

étaient multipliées par 2,38 et le produit par 3,02. Sur cette période, le coefficient d'augmentation des bases est donc de 1,12. Celui relatif aux taux est encore plus élevé, puisqu'il atteint 1,27, ce qui signifie qu'en moyenne, les taux de taxe professionnelle ont progressé de plus du quart en quinze ans.

b) les réformes successives ont tendu à réduire le périmètre et le poids de l'impôt pour les entreprises

Depuis sa création en 1975, la taxe professionnelle a fait l'objet de critiques récurrentes, portant sur la lourdeur et les effets économiques néfastes de ce prélèvement. Trois évolutions marquantes sont venues corriger le dispositif initial, sans correspondre toutefois à une réforme d'ensemble :

- divers allègements ou exonérations ;

Des corrections de portée générale ont été apportées aux bases, ainsi qu'aux modalités de calcul de l'imposition. Il s'agit principalement, d'une part, de **l'écêtement des bases** et de **l'allègement transitoire**, mis en place en 1976 et 1977 pour amortir l'impact du nouvel impôt, et de **l'abattement général à la base de 16%**, qui a remplacé en 1987 le dégrèvement de 10% instauré deux ans plus tôt.

D'autre part, des **mesures d'exonération et d'étalement** ont été adoptées, en faveur des établissements en difficulté (dès 1978), nouvellement créés ou étendus (en 1980), des entreprises nouvelles (1983, mesure reconduite) ou des jeunes entreprises innovantes (en 2004). La réduction pour embauche et investissement, créée en 1987 sur la base d'un premier dispositif qui datait de 1982, a été supprimée par la LFI pour 1998.

Enfin, de nombreuses **mesures plus ciblées, en faveur de certains secteurs économiques ou catégories de contribuables**, sont venues compléter ou s'ajouter aux exonérations héritées du régime de la patente. Ces mesures ont essentiellement bénéficié au secteur culturel, aux médias, à l'agriculture, à la pêche, aux transports, aux professions médicales ainsi qu'à certaines activités non lucratives (syndicats professionnels, sociétés mutualistes, enseignement, recherche, associations) ou encore à certains investissements lourds ou d'intérêt environnemental.

- l'encadrement des cotisations dans le « tunnel » valeur ajoutée ;

Le principe d'une prise en compte de la valeur ajoutée dans le calcul de la taxe professionnelle remonte à la loi n°79-15 du 3 janvier 1979, qui disposait que la taxe professionnelle acquittée par une entreprise ne pourrait excéder un pourcentage de sa valeur ajoutée. Plus ambitieuse, la loi du 10 janvier 1980 envisageait même de substituer intégralement cette assiette aux bases existantes. Toutefois, cette réforme, qui ne devrait entrer en vigueur qu'après des simulations approfondies, allait finalement être abandonnée, au profit d'aménagements en profondeur de l'assiette existante.

Initialement fixé à 8%, le plafond créé en 1979 fut réduit à plusieurs reprises, pour atteindre 3,5% en 1991. La loi de finances initiale pour 1995 a introduit une dose de progressivité, le relevant à 3,8% et 4% au-delà de certains seuils de chiffre d'affaires. Intégralement compensé par l'Etat, ce dégrèvement a eu un effet anesthésiant sur les redevables, devenus insensibles aux augmentations de taux décidées par les collectivités territoriales. Confronté à une très forte progression de la compensation mise à la charge du contribuable national, dont le coût avait décuplé en valeur entre 1988 et 1995, le législateur a, par la loi de finances pour 1996, apporté **deux corrections** à ce dispositif :

- il a prévu que le calcul du dégrèvement serait dorénavant effectué sur la base du taux en vigueur en 1995, faisant ainsi supporter aux entreprises, et non plus à l'Etat, les hausses de taux décidées par les collectivités territoriales ;

- assortissant ce plafond d'un plancher, il a institué une cotisation minimale pour les grandes entreprises, également calculée en fonction de la valeur ajoutée de l'entreprise et dont le taux, initialement fixé à 0,35%, a été relevé progressivement pour compenser en partie les effets, sur l'Etat, de la suppression de la part salariale de la taxe, jusqu'à atteindre 1,5% à compter de 2001.

Conçu au départ comme un palliatif dans l'attente d'une réforme, cet encadrement de la taxe a progressivement débouché sur la **création d'une assiette autonome, dont l'importance n'a cessé de croître pour atteindre en 2003 près de 52% du produit de la taxe professionnelle nette**¹⁷.

- la suppression de la part salariale.

La hausse régulière du chômage, dès les premières années qui ont suivi l'instauration de la taxe professionnelle, a suscité plusieurs mesures destinées à limiter son effet désincitatif sur l'emploi. Cette préoccupation avait déjà été à l'origine, en 1982, de la réduction du coefficient de pondération de la masse salariale, ramené de 20% à 18% et, en 1987, de l'extension aux embauches de la réduction pour investissement créée cinq ans plus tôt.

Mais c'est à une réforme d'une tout autre ampleur que s'est livrée la loi de finances pour 1999, qui a prévu la **disparition progressive de la part salariale dans l'assiette de la taxe professionnelle**. Cette mesure, mise en œuvre de 1999 à 2003, a limité l'augmentation du coût de la taxe professionnelle. Ce dernier aurait en effet été supérieur de 33% au niveau réellement atteint en 2003 (cf. *infra* p. 13). En revanche, elle s'est avérée coûteuse pour l'Etat, qui en assume la compensation (cf. *infra* p. 18). Expurgée de sa part salariale, la taxe professionnelle n'en continue pas moins de grever partiellement et indirectement les salaires, qui constituent une part prépondérante de l'assiette valeur ajoutée.

c) des mesures qui ont accru la concentration de l'impôt

Les effets conjugués de la croissance du produit de la taxe professionnelle, des exonérations et des allègements d'imposition ont abouti à une **forte concentration de l'imposition**.

- l'effet des exonérations catégorielles et territoriales¹⁸ ;

Le champ d'application de la taxe professionnelle, théoriquement très large (3,6 millions de redevables) se trouve amputé d'environ 1 million de redevables, dont 622 000 exploitations ou organismes agricoles, 195 000 artisans, 190 000 loueurs en meublé. Le montant des exonérations catégorielles est évalué à 6,7 Md€ en bases, dont 5,3 Md€ pour le seul secteur agricole, soit 5,8% des bases brutes nationales. En appliquant les taux moyens d'imposition nationaux, ceci représenterait l'équivalent de 1,5 Md€ de cotisations.

Exonérations catégorielles de taxe professionnelle	Nombre d'entreprises	Base brute exonérée (en M€)
Agriculture	622 000	5 300
Artisans	195 000	250
Loueurs meublés	190 000	550
Artistes et sportifs	46 000	90
Secteur public	18 300	Nd
Pêcheurs	7 400	20
Enseignement	4 000	50
Presse	3 400	260

Source : DGI/M2

NB : seuls certains artisans sont exonérés : cf. fiche n°2 de l'annexe III

¹⁷ Ce taux s'établit à 47,1% si l'on exclut les 1,2 Md€ de taxe professionnelle payés au-delà du plafond théorique en raison du gel des taux à leur niveau de l'année 1995.

¹⁸ Cf. **fiche n°2** de l'annexe III.

Le coût des exonérations territoriales est plus faible. Il s'élève à 316 M€, dont 140 M€ pour les exonérations territoriales de plein droit et 176 M€ pour les exonérations facultatives, non compensées par l'Etat.

- l'effet de la suppression de la part salariale et de la progression de l'assiette valeur ajoutée¹⁹.

La part salariale de l'assiette de la taxe professionnelle représentait 33% des bases brutes en 1998.

Répartition des bases en valeur (en K€)	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2003/ 1998
VLF	16 819 761	17 295 832	17 859 229	18 480 993	18 959 650	19 916 742	18%
VL EBM	68 572 101	71 464 543	74 715 115	79 024 488	83 829 256	92 377 409	35%
Total VL	85 391 862	88 760 375	92 574 344	97 505 481	102 788 906	112 294 150	32%
Salaires	44 729 956	35 672 576	30 116 414	22 196 076	10 910 146	0	-100%
Recettes	4 293 264	4 419 091	4 627 733	4 818 728	5 032 389	4 688 674	9%
Bases brutes totales	134 415 082	128 852 042	127 318 491	124 520 285	118 731 441	116 982 824	-13%

Source : DGI/M2 (rôles généraux émis, REI)

NB : en 2003, les bases incluent France Télécom

Or, bien que la masse salariale n'entre plus, désormais, dans la base d'imposition, le coût net de la taxe professionnelle pour les entreprises a légèrement augmenté sur la même période, en raison de l'augmentation des autres éléments de l'assiette (+30% entre 1998 et 2003), des taux votés par les collectivités (+9% pour le ratio produit voté / bases brutes) et des recettes perçues par l'Etat pour limiter le coût budgétaire de la réforme.

Année	1998	2003	Evolution 1998-2003
Produits collectivités locales	24 713	23 393	-5,3%
Taxes additionnelles	1 146	1 280	11,7%
Cotisation nationale de péréquation	587	877	49,4%
Frais d'assiette et de recouvrement	1 178	1 140	-3,2%
Frais de dégrèvement et de non-valeurs	1 052	1 027	-2,4%
Cotisation minimale	9	1 676	18 522,2%
Moins : Dégrèvements	6 926	7 366	6,4%
Total du coût pour les entreprises (valeur)	21 759	22 027	1,2%

Pour les entreprises²⁰, la diminution du produit voté par les collectivités locales a ainsi été plus que compensée par l'augmentation du taux de la cotisation nationale de péréquation et, surtout, du taux de la cotisation minimale assise sur la valeur ajoutée (passé de 0,35% à 1,50%). Au total, **le coût net pour les entreprises a augmenté de 1,2% entre 1998 et 2003.**

¹⁹ Cf. **fiches n°4 et 13** de l'annexe III.

²⁰ L'évolution détaillée des montants relatifs à la taxe professionnelle entre 1995 et 2003 est présentée à la **page suivante**.

(Données exprimées en M€ - Sources : à partir des REI; 1913, DGCP, annuaire statistique)

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Données générales									
Bases brutes	122 033	125 860	130 732	134 414	128 852	127 316	124 520	118 731	116 981
Bases nettes	95 850	99 186	102 804	106 105	103 904	103 982	101 550	96 947	95 617
Produits collectivités locales	21 143	22 654	23 744	24 713	24 184	24 137	23 599	22 951	23 393
Taxes additionnelles	1 061	1 096	1 125	1 146	1 151	1 155	1 158	1 187	1 280
CNP	519	516	563	587	803	809	890	881	877
CNP - Part revenant à l'Etat	194	194	212	219	424	437	512	556	562
Frais d'assiette et de recouvrement	1 011	1 081	1 134	1 178	1 164	1 163	1 143	1 115	1 140
Frais de dégrèvement et de non-valeurs	873	962	1 032	1 052	1 026	1 036	1 019	986	1 027
Compensations versées par l'Etat	2 917	2 804	2 879	2 754	4 275	5 494	7 172	9 635	10 822
Cotisation minimale	-	2	7	9	69	235	476	952	1 676
Dégrèvements	6 093	6 262	6 767	6 926	7 019	6 867	6 666	6 272	7 366
Données synthétiques									
Etat (*)									
Coût pour l'Etat	6 932	6 827	7 261	7 222	8 610	9 490	10 688	12 298	13 783
Collectivités locales									
Produit des collectivités locales (**)	25 445	26 876	28 099	28 981	29 989	31 158	32 307	34 097	35 810
Part à la charge de l'Etat	27,24%	25,40%	25,84%	24,92%	28,71%	30,46%	33,08%	36,07%	38,49%
Part à la charge des entreprises	72,76%	74,60%	74,15%	75,08%	71,29%	69,54%	66,92%	63,93%	61,51%
Entreprises									
Coût pour les entreprises (valeur)	18 514	20 050	20 835	21 759	21 378	21 668	21 619	21 799	22 027
Coût pour les entreprises (base 100 en 95)	100	108	113	118	115	117	117	118	119
Ratio de pression fiscale (coût TP/bases brutes)	15,17%	15,93%	15,94%	16,19%	16,59%	17,02%	17,36%	18,36%	18,83%
Ratio de pression fiscale (coût TP/IS)	84,00%	79,60%	70,00%	65,30%	54,20%	49,40%	44,70%	47,30%	nd
Ratio coût de la TP/PIB	1,57%	1,65%	1,67%	1,67%	1,58%	1,53%	1,47%	1,43%	nd

(*) Jusqu'en 2002, le produit de la taxe professionnelle acquittée par La Poste et par France télécom revenait à l'Etat, qui en rétrocédait une partie au FNPTP. Depuis 2003, le produit de TP de France Télécom revient directement aux collectivités locales où ses établissements sont implantés dans les conditions de droit commun. La neutralité financière de cette réforme a supposé un abattement sur la dotation de compensation de la suppression de la part salaire et la création d'une dotation alimentant le FNPTP. A partir de 2004, le FNPTP a été rebudgétisé : ses emplois ont été intégrés en grande partie dans la DGF et ses ressources affectées à l'Etat. L'intégralité du produit de la TP de La Poste revient donc désormais à l'Etat.

(**) Le produit des collectivités locales comprend toutes les compensations versées par l'Etat.

A coût à peu près constant, c'est la répartition de la charge de l'impôt entre les entreprises qui a été modifiée. Sans la suppression de la part salaires, cinq secteurs d'activité, fortement employeurs de main d'œuvre, auraient vu leur cotisation de taxe professionnelle majorée de plus de 40%. D'autres secteurs qui contribuent pour une part significative au produit de la taxe professionnelle, tels l'énergie, les industries de biens intermédiaires ou encore les industries agricoles et alimentaires, ont moins bénéficié de cette mesure.

Impact de la suppression de la part salariale par secteur	Nombre	Cotisation 2003	En %	Cotisation 2003 reconstituée	En %	Bénéfice annuel tiré de la suppression	
		Non		Oui		En M€	En %
		1,50%		0,35%			
Commerce	179 062	2 454	14,5%	3 768	16,8%	1 314	53,5%
Services aux entreprises	104 377	2 004	11,8%	2 952	13,1%	948	47,3%
Industrie des biens d'équipement	17 886	1 084	6,4%	1 591	7,1%	507	46,8%
Industrie des biens intermédiaires	31 294	3 077	18,2%	3 549	15,8%	472	15,3%
Construction	56 295	673	4,0%	1 117	5,0%	444	66,0%
Transports	24 038	1 667	9,8%	2 102	9,4%	435	26,1%
Activités financières	16 933	795	4,7%	1 068	4,8%	273	34,3%
Services aux particuliers	51 888	608	3,6%	850	3,8%	242	39,8%
Industrie des biens de consommation	19 974	882	5,2%	1 123	5,0%	241	27,3%
Energie	1 084	1 576	9,3%	1 809	8,1%	233	14,8%
Industries agricoles et alimentaires	12 503	911	5,4%	1 057	4,7%	146	16,0%
Industrie automobile	1 302	669	3,9%	815	3,6%	146	21,8%
Education santé action sociale	10 991	224	1,3%	368	1,6%	144	64,3%
Activités immobilières	51 147	164	1,0%	184	0,8%	20	12,2%
Administration	2 126	26	0,1%	36	0,2%	10	38,5%
Autres activités	540	30	0,1%	36	0,2%	6	20,0%
Agriculture, sylviculture, pêche	6 034	41	0,2%	45	0,2%	4	9,8%
TOTAL	587 474	16 887	100,0%	22 470	100,0%	5 585	33,1%

Source : DGI/M2

Champ : BIC/IS au régime réel normal (i.e. hors régime simplifié, micro, BNC)

NB :

- la cotisation 2003 intègre la cotisation totale TP hors produits des chambres consulaires, la cotisation minimale et l'ensemble des dégrèvements ;
- la cotisation 2003 reconstituée est obtenue en réintégrant la part salaires et en ramenant en outre le taux de la cotisation minimale à son niveau de 1998 ;
- le bénéfice tiré de la suppression de la part salariale est calculé par rapport à la cotisation 2003 réelle.

On constate également que les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 10 M€ ont proportionnellement davantage bénéficié de la suppression de la part salariale, ce qui est cohérent avec les effets de la hausse de la cotisation minimale sur la valeur ajoutée²¹.

Tous ces facteurs aboutissent à une forte concentration de l'imposition²² :

- 10% des entreprises payent 90% de la TP nette et génèrent 75% de la valeur ajoutée ;
- 1% des entreprises payent 70% de la TP nette et génèrent 55% de la valeur ajoutée ;
- 0,3% des entreprises (soient 1 700 entreprises) payent 50% de la TP nette et génèrent 28% de la valeur ajoutée.

²¹ Cf. **fiche n°4** de l'annexe III.

²² Ces données sont ici calculées sur un échantillon de 590 000 entreprises au régime réel normal (source DGI/M2).

2. Un impôt emblématique de l'autonomie financière des collectivités territoriales françaises

a) une base dynamique, une relative souplesse de fixation du taux

La taxe professionnelle alimente les budgets des quelque 37 000 collectivités territoriales françaises, ainsi que de leurs groupements. Elle représente **entre 13,5% et 16,5% de l'ensemble des ressources des collectivités territoriales et entre 30,2% et 37,9% de leurs ressources propres.**

Part 2003 (en%) de la taxe professionnelle dans les :	Recettes fiscales totales (hors compensations)	Ressources propres	Recettes totales hors emprunts
Communes et groupements	35,2	30,2	16,5
Départements	31,4	31,3	16,1
Régions	37,9	37,9	13,5

Source : DGCL / FLAE (données provisoires)

NB : les agrégats de ce tableau correspondent à la définition du projet de loi organique débattu au Parlement

Elle a été un **puissant facteur de développement de l'intercommunalité**. La loi du 12 juillet 1999 a en effet instauré une politique de soutien à la mise en place de communautés d'agglomération et de communautés de communes, accordant notamment un supplément de dotation moyenne par habitant aux communautés de communes qui optaient pour la taxe professionnelle unique (TPU). Cette mesure a exercé une forte incitation au regroupement et à la spécialisation fiscale²³, permettant ainsi une mutualisation des ressources et une harmonisation progressive des taux de taxe professionnelle par bassin d'emploi ou aire urbaine. La part des EPCI à fiscalité propre dans le produit de la taxe professionnelle des communes et groupements est ainsi passée de 19,2% en 1999 à 65,7% en 2003.

Evolution des produits votés de taxe professionnelle par niveau de collectivités locales	1997		1998		1999		2000		2001		2002		2003	
	M€	%	M€	%	M€	%	M€	%	M€	%	M€	%	M€	%
Communes (1)	11 581	51,8	11 910	51,5	11 466	50,7	9 328	41,2	7 576	34,1	5 818	26,7	4 710	21,2
EPCI à fiscalité propre (2)	2 505	11,2	2 656	11,5	2 730	12,1	4 855	21,4	6 347	28,6	7 698	35,4	9 033	40,6
Départements	6 362	28,4	6 607	28,5	6 497	28,7	6 482	28,6	6 302	28,4	6 328	29,1	6 595	29,6
Régions	1 922	8,6	1 974	8,5	1 940	8,5	1 994	8,8	1 971	8,9	1 919	8,8	1 927	8,6
Total	22 367	100	23 147	100	22 633	100	22 659	100	22 196	100	21 763	100	22 265	100

Source : DGCL 2004, "Les collectivités locales en chiffres" et Observatoire de finances locales 2001-2002, "Les finances locales".

(1) Communes isolées ou membres d'un EPCI à fiscalité additionnelle

(2) EPCI à fiscalité additionnelle ou qui relèvent de la taxe professionnelle unique, de la taxe professionnelle de zone

L'accroissement régulier des recettes procuré par cet impôt et des compensations acquittées par l'Etat (cf. *infra*) a accompagné l'essor des budgets locaux²⁴. L'impôt présente en effet plusieurs avantages :

- son assiette est **dynamique et peu volatile** ;

²³ La taxe professionnelle représente 90,8% des ressources fiscales directes des EPCI à fiscalité propre, les communes membres conservant pour l'essentiel les impôts ménages et les reversements de l'EPCI.

²⁴ Les administrations publiques locales ont représenté 19% des dépenses et 69% des investissements des administrations publiques françaises en 2003. Leurs recettes (+6,2% en 2002 et +4,6% en 2003) et leurs dépenses (+5,8% en 2002 et +5,3% en 2003) progressent à un rythme soutenu (Source : Insee Première, avril 2004).

Les bases de taxe professionnelle ont augmenté de 1,8% par an sur les dix dernières années, les valeurs locatives foncières augmentant même légèrement plus vite en tendance (+2,3% par an). Leur augmentation est **régulière** au niveau national²⁵, même si, localement, le départ ou l'arrivée d'un établissement important peut entraîner des variations très importantes.

- **il permet aux collectivités de voter un produit et non un simple taux ;**

Les collectivités se voient notifier des bases d'imposition définitives au début de l'année d'imposition ; le vote des taux et l'adoption du budget de la collectivité avant la fin du mois de mars permet de déterminer un produit de taxe professionnelle garanti par l'Etat.

- **il est maîtrisable, dans une certaine mesure, par les collectivités.**

Les collectivités ont été progressivement investies du pouvoir d'exonérer de taxe professionnelle, sur délibération, certaines catégories d'activités et de contribuables. Ces exonérations, d'un montant de 176 M€ en 2003, sont laissées à l'appréciation des assemblées délibérantes locales et ne font l'objet d'aucune compensation par l'Etat. D'autres exonérations territoriales sont accordées de plein droit, dans les zones d'aménagement du territoire, sauf délibération contraire des collectivités intéressées. Ces exonérations, d'un montant de 140 M€, sont compensées par l'Etat.

Les collectivités territoriales, avec le vote direct des taux, ont même été investies d'un véritable **pouvoir fiscal local**. Cette liberté est certes restée encadrée par un double mécanisme de plafonnement et de liaison des taux de taxe professionnelle avec ceux des autres impôts locaux, afin d'éviter des transferts trop importants entre contribuables, et notamment des ménages vers les entreprises. Toutefois, ces restrictions ont été allégées depuis 1989, tendance confirmée par la loi de finances pour 2003, qui a ouvert la possibilité d'augmenter le taux de taxe professionnelle plus rapidement que ceux des impôts frappant les ménages, dans la limite d'une fois et demie. Par ailleurs, en matière d'intercommunalité, la loi du 12 juillet 1999 a prévu des règles de liaison spécifiques entre le taux de TPU et l'imposition des ménages, mais aussi de nouveaux et notables assouplissements.

b) une situation atypique en Europe

L'accroissement régulier des recettes procuré par la taxe professionnelle a aussi pérennisé la part de la fiscalité locale dans les ressources des collectivités territoriales, plaçant la France au **deuxième rang européen** en ce domaine.

²⁵ L'écart type sur 10 ans est de 1,5%, et même de 1% pour les valeurs locatives foncières. A titre de comparaison, la valeur ajoutée et l'excédent brut d'exploitation, qui augmentent en tendance dans des proportions comparables, ont un écart-type de 1,8% et 3,0% respectivement.

Pays	Poids du secteur public local/PIB (en %)	Impositions de toutes natures en % (1)	Autres recettes propres (en %)	Dotations (en %)	Emprunt (en %)	Marge de manœuvre fiscale en % des ressources (2)	
Suède	23,9	57	27	13	3	Communes Comtés	56 66
France	9,8	57	12	23	8	Communes Départements Régions	46 61 48
Danemark	30,6	50	30	18	2	Communes Comtés	46 63
Finlande	17,3	47	33	17	3	Communes	43
Belgique	6,6	45	4	42	9	Communes Provinces	39 50
Autriche	9,4	40	44	10	6	Communes	2
Allemagne	7,4	33	25	36	6	Communes	23
Luxembourg	5,7	32	28	35	5	Communes	33
Portugal	5,7	32	16	45	7	Communes	19
Grèce	2,2	30	26	42	2	Communes	18
Espagne	14,3	27	10	55	8	Communes Communautés autonomes	35 16
Irlande	11,7	26	25	46	3	Comtés et cités	26
Italie	13,5	24	9	61	6		nd
Royaume - Uni	9,5	13	22	64	1	Toutes	13
Pays- Bas	15,2	7	28	57	8	Communes Provinces	8 19

Source : Sources nationales retraitées par Dexia (1999) ; Sont exclues les collectivités fédérées

- (1) Le produit des impositions de toutes natures comprend tous les impôts locaux, le produit des taxes additionnelles aux impôts d'Etat dont le taux est voté localement ainsi que les impôts nationaux ou fédérés partagés avec un ou plusieurs niveaux de collectivités (hors fiscalité additionnelle).
- (2) La marge de manœuvre fiscale est définie comme la capacité des collectivités territoriales à faire évoluer leurs recettes fiscales en jouant sur les taux d'imposition.

En termes de lien fiscal entre territoires et entreprises, quatre ensembles peuvent être distingués au sein de l'Union européenne à quinze :

- un premier ensemble dans lequel **les entreprises ne participent pas au financement** des collectivités locales (Grèce, Suède) ;

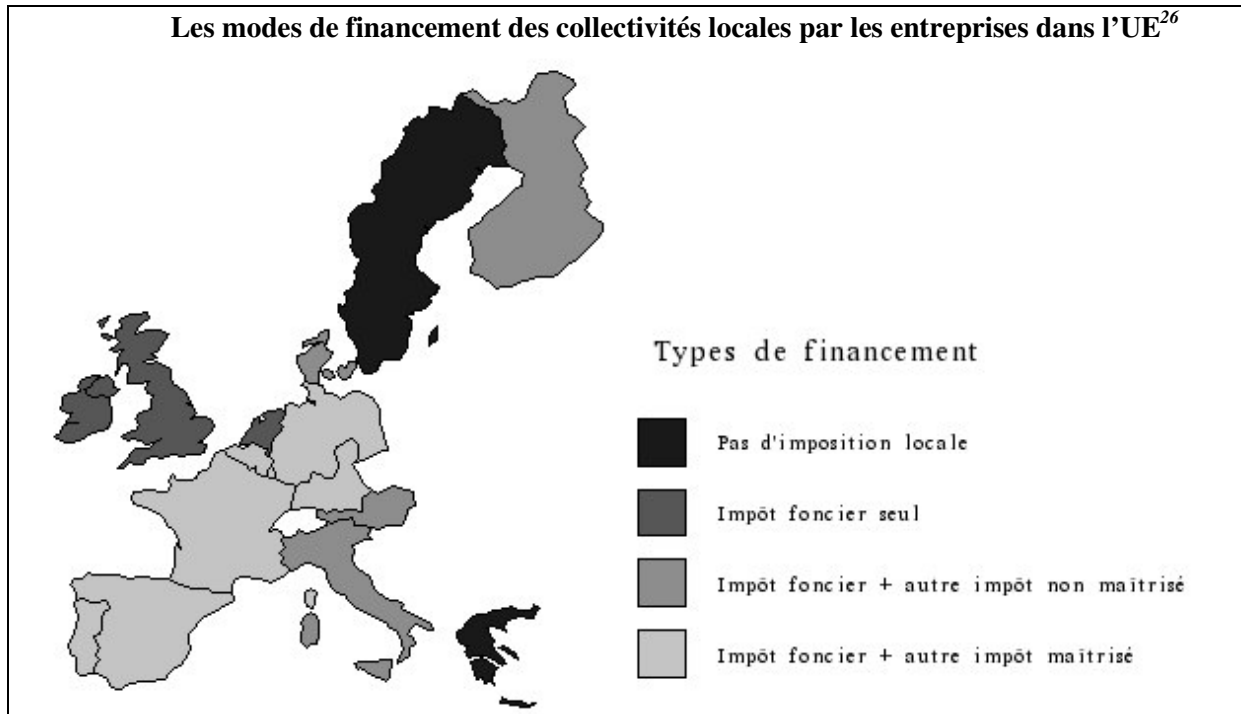
Le cas de la Suède est d'autant plus notable qu'il s'agit du pays européen dans lequel la fiscalité participe le plus au financement des budgets locaux. Ce paradoxe est dû à une réforme intervenue en 1991, qui a affecté aux collectivités suédoises la quasi-totalité des recettes de l'impôt sur le revenu, en lieu et place des recettes précédemment procurées par l'impôt sur les sociétés.

- un deuxième groupe dans lequel les entreprises participent au financement des collectivités locales exclusivement par le biais d'une **imposition foncière** (Pays-Bas, Irlande, Royaume-Uni) ;
- un troisième groupe constitué par les pays qui, **outre un impôt foncier**, ont également affecté aux collectivités locales le **produit d'une autre imposition sur l'activité économique**, sans toutefois que les collectivités aient une **marge de manœuvre** sur le montant des ressources attribuées ;

Les collectivités danoises et finlandaises se voient ainsi affecter une part d'un impôt national, et les collectivités italiennes un impôt local dont ni l'assiette ni le taux ne sont maîtrisés. L'Autriche s'est dotée d'un impôt local sur les sociétés affecté aux communes (qui n'en fixent pas le taux) et attribue aux Länder et aux communes une part du produit de l'impôt national sur les salaires.

- un dernier groupe, auquel appartient la France, où coexistent un **impôt foncier local** sur les entreprises **et une imposition locale des activités économiques** laissant une certaine liberté aux

collectivités pour en fixer l'assiette ou le taux (Espagne, Belgique, Portugal, Allemagne, Luxembourg).



On remarquera toutefois la faible corrélation entre l'autonomie fiscale des collectivités territoriales en Europe et leur poids financier. La France, en particulier, possède un fort degré d'autonomie fiscale pour un poids financier local relativement plus faible.

c) le lien avec le territoire s'est toutefois affaibli

La taxe professionnelle maintient un lien qui n'est que peu affecté par les mécanismes de péréquation fiscale. Le produit de l'impôt, très concentré, est faiblement corrigé par les mécanismes de péréquation horizontale (FDPTP, FSRIF), qui ne portent que sur 0,5 Md€ en 2003. Cependant, les écarts de potentiel fiscal induits notamment par la taxe professionnelle sont également corrigés par une péréquation verticale, de l'Etat vers les collectivités territoriales, dont l'effet est plus important. Les dotations correspondantes, qui sont désormais incluses dans la DGF, représentent un montant total de 4,5 Md€ en 2004. Trois éléments contribuent au relâchement du lien entre l'activité économique et le territoire suscité par la taxe professionnelle :

- **l'assiette valeur ajoutée ;**

La taxe professionnelle, on l'a vu, est un impôt hétérogène, apparemment local, mais en réalité souvent national. C'est un impôt local, dont le taux est fixé par les collectivités territoriales, lorsque l'assiette est la base minimum, les valeurs locatives foncières, les valeurs locatives des EBM ou les recettes. C'est un impôt en pratique national lorsque l'entreprise a vu l'assiette valeur ajoutée se substituer à ces assiettes classiques.

En particulier, une entreprise assujettie à la cotisation minimale (0,6% des entreprises pour 13,7% de la taxe professionnelle nette) est indifférente à toute augmentation des taux, tant que sa cotisation, calculée selon les règles classiques, ne dépasse pas 1,5% de sa valeur ajoutée.

²⁶ Cf. fiche n°14 de l'annexe III.

La situation est plus ambiguë pour les entreprises plafonnées, depuis le gel des taux évoqué plus haut. En effet, ces entreprises sont indifférentes aux écarts de taux entre les collectivités où elles sont implantées. Elles sont en revanche plus sensibles encore que les autres à la progression des taux entre 1995 et l'année d'imposition²⁷. Ce phénomène joue pour 9,1% des entreprises au régime normal, pour des montants de cotisation au-delà du plafond de valeur ajoutée qui s'élèvent à 1 160 M€.

- **les autres déterminants de la localisation ;**

Le taux d'imposition n'est pas toujours un élément déterminant de la localisation d'une entreprise, qui dépend aussi de **l'attractivité du territoire d'accueil** et notamment du rapport qualité / coût des services qui sont offerts par la collectivité territoriale. Ceci permet d'expliquer notamment que les zones privilégiées d'implantation sont généralement les mieux équipées et donc les plus chères, comme en témoignent les différences de taux de taxe professionnelle dans les communautés urbaines (21%), les communautés d'agglomération (17%) et les espaces ruraux (12%).

- **les effets accessoires de la TPU.**

Comme l'ont confirmé les auditions menées par la commission²⁸, la taxe professionnelle unique a également eu pour effet de rendre plus difficile l'acceptation par une commune d'une implantation source de nuisances sur son territoire, sachant que le produit de la taxe professionnelle correspondante serait mutualisé au niveau de l'EPCI. Les décideurs locaux peuvent le cas échéant régler ces difficultés au travers des dépenses de l'EPCI et des mécanismes de péréquation (fonds de concours, dotation de solidarité communautaire) entre EPCI et communes membres.

3. L'Etat a supporté l'augmentation des recettes des collectivités sur la période récente

La part de l'Etat dans le produit de l'impôt vient également nuancer la contribution de la taxe professionnelle à l'autonomie fiscale des collectivités territoriales. L'Etat se substitue de façon massive, mais transparente vis-à-vis des collectivités locales, aux contribuables par le biais des dégrèvements. Ceux-ci ont progressé de 13% entre 1995 et 2003 en dépit de la suppression de la part salaires de la taxe professionnelle. Ils représentent pour l'Etat une dépense totalement non maîtrisable. Ainsi, en 2003, l'Etat s'est substitué aux entreprises pour 7,4 Md€ de cotisations²⁹, soit 31,5% du produit voté. Si l'on ajoute les compensations perçues par les collectivités territoriales et que l'on déduit ses recettes annexes, **l'Etat prend en réalité en charge 38,5% des recettes de taxe professionnelle.**

La part prise en charge par l'Etat est passée de 24,9% en 1998 à 38,5% en 2003 en raison de l'augmentation des compensations liées à la suppression de la part salariale, que ne sont parvenues à rééquilibrer ni la diminution des dégrèvements, ni l'augmentation des recettes annexes de l'Etat (cotisation minimale assise sur la valeur ajoutée, frais de gestion, de dégrèvement et de non-valeurs, cotisation nationale de péréquation).

²⁷ En cas d'augmentation des taux par une collectivité, l'effort à fournir pour une entreprise plafonnée sera 2,2 fois plus important en moyenne que pour une entreprise non plafonnée : cf. **fiche n°5** de l'annexe III.

²⁸ Cf. notamment l'audition de M. Charles-Eric Lemaïgnen, président de la communauté d'agglomération d'Orléans Val de Loire, dans la séance du 23 juin 2004.

²⁹ Il s'agit des dégrèvements ordonnancés, dont 6,2 Md€, soit 84%, correspondent au plafonnement à la valeur ajoutée.

Année (montants en M€)	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Dégrèvements	6 093	6 262	6 767	6 926	7 019	6 867	6 666	6 272	7 366
Compensations versées par l'Etat	2 917	2 804	2 879	2 754	4 275	5 494	7 172	9 635	10 822
Total des charges	9 010	9 066	9 646	9 680	11 294	12 361	13 838	15 907	18 188
Cotisation minimale	0	2	7	9	69	235	476	952	1 676
Frais d'assiette et de recouvrement	1 011	1 081	1 134	1 178	1 164	1 163	1 143	1 115	1 140
Frais de dégrèvement et de non-valeurs	873	962	1 032	1 052	1 026	1 036	1 019	986	1 027
CNP - Part revenant à l'Etat	194	194	212	219	424	437	512	556	562
Total des produits	2 078	2 239	2 385	2 458	2 683	2 871	3 150	3 609	4 405
Coût net pour l'Etat	6 932	6 827	7 261	7 222	8 610	9 490	10 688	12 298	13 783
% de prise en charge des recettes des collectivités	27,2%	25,4%	25,8%	24,9%	28,7%	30,5%	33,1%	36,1%	38,5%

NB : les données ci-dessus ne prennent pas en compte la taxe professionnelle versée par La Poste à l'Etat.

Au total, le coût budgétaire annuel lié à la taxe professionnelle a doublé entre 1995 et 2003, le coût net de la suppression de la part salariale étant estimé à 12,7 Md€ sur la période³⁰. Dans un contexte où les cotisations des entreprises sont restées stables (cf. *supra*), cette augmentation de la prise en charge par l'Etat a permis de poursuivre la croissance soutenue des ressources annuelles des collectivités (+23,6% entre 1998 et 2003).

Année	1998	2003	Evolution 1998 - 2003
Part des salaires dans les bases brutes	33,3%	0,0%	
Bases brutes	134 414	116 983	-13,0%
Bases nettes	106 105	95 617	-9,9%
Produits collectivités locales	24 713	23 393	-5,3%
Compensations versées par l'Etat	2 754	10 822	+293,0%
Recettes des collectivités locales (y.c les compensations à la charge de l'Etat)	28 981	35 810	+23,6%
Part à la charge de l'Etat	24,9%	38,5%	+54,5%

NB : La part à la charge de l'Etat ne prend pas ici en compte l'effet de la déductibilité à l'impôt sur les sociétés.

³⁰ Cf. fiche n°13 de l'annexe III, et notamment la pièce jointe n°6.

II. LA TAXE PROFESSIONNELLE, SOURCE DE DESEQUILIBRES ET HANDICAP DANS LA COMPETITION INTERNATIONALE

A. Une imposition qui accentue les écarts de richesse entre collectivités

1. La taxe professionnelle n'a pas été conçue pour correspondre aux coûts supportés par les collectivités du fait de la présence des entreprises

a) en principe, la coexistence d'un impôt foncier et d'une autre imposition locale sur les entreprises apparaît justifiée

L'imposition des entreprises à l'échelon local apparaît, dans son principe, peu contestable. Si elles amènent des emplois, les entreprises sont en effet, pour les collectivités locales, sources de coûts, liés notamment à l'utilisation des *infrastructures*, à l'aménagement des zones d'implantation d'activités économiques, aux nuisances ou effets externes négatifs qu'elles occasionnent, aux services publics dont elles bénéficient. Elles induisent des coûts directs, mais aussi indirects, en particulier du fait de la présence de leurs salariés et de leurs familles (dépenses d'éducation, etc.).

Dans la mesure où elles les supportent, **il est économiquement optimal pour les collectivités territoriales de répercuter sur les entreprises les coûts induits par leur implantation locale**, selon une logique dite « d'équivalence ». Ce principe ne vaut toutefois que pour les biens publics sujets à des phénomènes d'encombrement³¹, mais non pour les biens publics « purs », dont la quantité n'a pas à être accrue en fonction du nombre d'utilisateurs. Ceux-ci doivent en effet, en toute rigueur, être financés *via* une imposition assise sur la rente foncière. En d'autres termes, la coexistence d'un impôt foncier local et d'une autre imposition locale sur les entreprises, telle que la taxe professionnelle, apparaît économiquement légitime.

b) en pratique, la taxe professionnelle n'a pas été conçue pour refléter les coûts supportés localement par les collectivités

La taxe professionnelle représentait, en 2003, 43,9% du produit de la fiscalité directe locale, et entre 13,5% et 16,5% des recettes totales des collectivités territoriales. La comparaison de ces recettes avec les coûts induits localement par les entreprises se heurte à plusieurs difficultés³², qui expliquent que la thèse d'une imposition locale excessive au regard des coûts induits par les entreprises n'ait reçu, en France, aucune confirmation ou infirmation empirique dans la période récente. Toutefois, l'existence d'une corrélation entre ces coûts et le niveau du prélèvement occasionné par la taxe professionnelle peut être mise en doute sur un plan micro économique.

En effet, d'une part, **la taxe professionnelle n'a pas été conçue pour refléter exactement les coûts qu'occasionnent les entreprises sur le territoire de leur collectivité d'implantation.** De fait, l'utilisation des services publics induite par la présence d'une entreprise est, certes, fonction de ses investissements mobiliers et immobiliers, mais aussi, notamment, de la présence de ses salariés, ainsi que de multiples facteurs parmi lesquels l'impact sur l'environnement de l'activité exercée. Or, les modalités de calcul de la taxe professionnelle ne tiennent pas – ou plus – compte de ces facteurs.

³¹ C'est à dire pour les biens publics dont la quantité doit être accrue pour chaque entreprise supplémentaire.

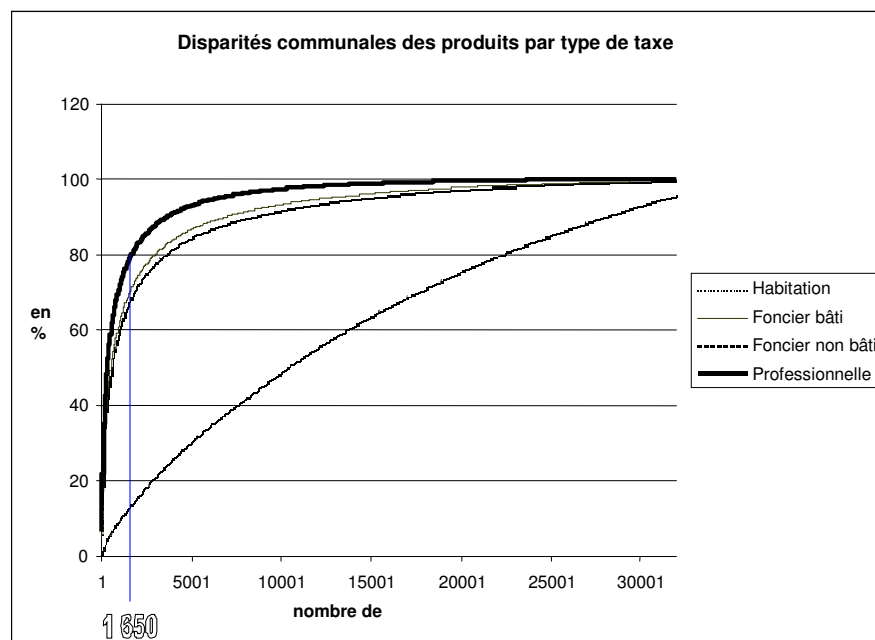
³² D'une part, ces coûts sont difficilement quantifiables, et ne peuvent le plus souvent pas être attribués à chaque entreprise. Ainsi en va-t-il, par exemple, de l'utilisation des réseaux routiers. D'autre part, les coûts induits localement du fait de la présence d'une entreprise ne reçoivent pas toujours une traduction budgétaire dans les finances de la collectivité concernée, à l'image des nuisances ou des pollutions industrielles. Enfin, des phénomènes de diffusion sont à l'œuvre, l'implantation d'une entreprise sur le territoire d'une collectivité induisant des coûts pour celle-ci, mais aussi pour des collectivités voisines, par exemple lorsque les salariés ne résident pas sur le territoire d'implantation de l'entreprise qui les emploie.

D'autre part, **le produit de la taxe professionnelle ne sert pas seulement à financer les dépenses liées à l'implantation d'entreprises, ce qui distingue très nettement cette imposition d'une redevance.** Ainsi, une large part de la taxe est-elle affectée aux autres dépenses des collectivités, comme l'ont montré notamment les auditions de représentants d'EPCI en TPU auxquelles a procédé la commission, ce qui a pour effet d'associer les acteurs économiques à la politique d'attractivité et d'amélioration du cadre de vie des collectivités, dont bénéficient les entreprises mais aussi, pour une part essentielle, les populations.

2. La taxe professionnelle crée des distorsions et accentue les écarts de richesse entre collectivités

a) la forte concentration des bases de la taxe professionnelle est la principale cause des écarts de richesse entre collectivités

La taxe professionnelle est le principal facteur des écarts de richesse entre collectivités territoriales. En effet, le produit de cette imposition, qui représente comme il a été dit 43,4% de la fiscalité directe locale, est réparti de manière moins homogène sur le territoire que celui des autres impositions locales. De fait, les 1 650 communes ayant la TP la plus importante – soit 4,5% des communes du territoire regroupant 38,5 % de la population – représentent à elles seules 80% de l'ensemble des produits de TP du secteur communal.



Comme le montre le graphique de concentration ci-dessus, parmi les quatre principaux impôts directs locaux, la répartition du produit de la taxe professionnelle est celle qui présente le plus de disparités entre collectivités locales d'un même niveau. La taxe d'habitation est un peu moins concentrée, la taxe foncière sur les propriétés bâties encore moins, tandis que la taxe foncière sur les propriétés non bâties est, au contraire, répartie de manière assez uniforme sur le territoire.

Pour l'essentiel, la forte concentration – sur quelques milliers de communes – du produit de la taxe professionnelle est la conséquence de la forte concentration des bases, que les disparités de taux tendent, au contraire, à atténuer légèrement. En principe, la progression de l'intercommunalité, et notamment la multiplication des EPCI à taxe professionnelle unique, devrait déboucher sur un rapprochement des taux à l'échelle des bassins d'emploi. Toutefois, ce phénomène n'est pas encore véritablement amorcé (cf. *infra*, II. B.).

Dans la mesure où son produit représente plus de 40% du total des quatre impôts directs locaux, la taxe professionnelle est de loin le principal facteur explicatif des écarts de richesse entre collectivités territoriales. A cet égard, il convient de rappeler que 1% des communes – les plus riches – disposent de ressources potentielles, corrigées des charges, 44 fois plus élevées que la fraction de 1% des communes les plus pauvres. Les 10% de communes les plus riches, regroupant 10,3% de la population, bénéficient de 28,7% du potentiel fiscal réel³³. A l’opposé, les 10% les plus pauvres disposent de 1,3% du potentiel fiscal réel pour 3,3% de la population.

Ces disparités ne sont que partiellement corrigées par la péréquation fiscale horizontale (FDPTP, FSRIF, etc.), qui ne représente que 3% du produit de taxe professionnelle perçu par les collectivités territoriales (500 M€). En revanche, l’effet péréquateur des dotations de l’Etat est plus sensible, qui équivaut à un montant estimé à 4,5 Md€. Globalement ces dotations, qui bénéficient d’abord aux collectivités les plus défavorisées, apparaissent efficaces en matière de réduction des inégalités³⁴, et exercent dans ce domaine un effet croissant³⁵.

b) la localisation des entreprises sur le territoire n’est que très partiellement déterminée par la fiscalité locale

A titre liminaire, il faut certes admettre que, si la taxe professionnelle est le principal vecteur des écarts de richesse entre collectivités, elle n’en est pas pour autant la cause exclusive, ni même principale. En effet, comme l’ont confirmé les auditions de décideurs économiques auxquelles a procédé la commission, **les choix d’implantation locale des entreprises – dont découle la répartition des bases – sont déterminés par de multiples facteurs, parmi lesquels la fiscalité locale ne joue que rarement un rôle déterminant :**

- la mobilité des facteurs de production est, en réalité, limitée.

En effet, d’une part, leur combinaison étant souvent peu modifiable pour une activité donnée, et la main d’œuvre relativement stable à l’échelle des bassins d’emploi, les entreprises sont de fait amenées à investir là où une main d’œuvre qualifiée est disponible. D’autre part, même lorsqu’elle est a priori envisageable, la délocalisation d’installations existantes induit des coûts souvent supérieurs aux gains fiscaux potentiels, dissuadant ainsi les entreprises d’y recourir pour ce seul motif. En d’autres termes, **la fiscalité locale, dont l’incidence est sensible sur la localisation des nouveaux investissements, n’exerce qu’une influence limitée sur le renouvellement des investissements déjà présents sur un territoire donné.**

- dans certains secteurs, ni le poids de la fiscalité, ni la qualité des services publics offerts localement ne sont pris en considération dans les choix d’implantation, d’autres facteurs s’avérant à eux seuls décisifs ;

³³ Il s’agit du potentiel fiscal corrigé par un indice représentatif des charges des collectivités territoriales, tel que défini dans le rapport du Commissariat général au Plan, « Evaluation des effets péréquateurs des concours de l’Etat aux collectivités locales » (Guy Gilbert et Alain Guengant, 2004).

³⁴ En premier lieu, il apparaît que plus une commune est pauvre, plus le montant des dotations par habitant est élevé. Les communes les plus pauvres bénéficient ainsi d’une dotation forfaitaire supérieure de 52% à la moyenne nationale, alors que les communes dont le potentiel fiscal est supérieur à la moyenne ont une dotation forfaitaire inférieure de 6% à la dotation moyenne. La même comparaison opérée avec les dotations de péréquation montrent que celles-ci augmentent les écarts constatés, conduisant les communes les plus pauvres à un total de dotation supérieur de 82% à la moyenne. En second lieu, il faut relever que plus une commune est pauvre, plus la part de dotations de péréquation est importante dans les concours financiers qu’elle reçoit de l’Etat.

³⁵ L’étude précitée du Commissariat général au Plan sur la péréquation assurée par les dotations de l’Etat confirme l’accroissement de la péréquation : « en 2001, la péréquation corrige 40% des inégalités de pouvoir d’achat entre les communes, 51% entre départements et 54% entre régions. (...) Le taux de correction des inégalités progresse systématiquement dans le temps. De 1994 à 2001, la péréquation communale gagne 6% en niveau, la péréquation départementale 8% et la péréquation régionale 19% ».

Tel est le cas, par exemple, des entreprises appartenant aux secteurs des services aux particuliers et de la distribution, dont la localisation est essentiellement fonction de celle des consommateurs, des entreprises de sous-traitance, qui s'installent à proximité des pôles de concentration industrielle, ou encore des entreprises de transport et de logistique, qui s'installent à proximité des grands réseaux de communication, dont les coûts d'entretien et d'extension ne pèsent pas sur les budgets locaux.

- enfin, la tendance à la concentration du tissu économique est accrue par l'existence de **synergies locales entre les entreprises**, qui créent des phénomènes de grappes (ou « *clusters* »), les nouveaux établissements se regroupant autour des pôles les plus attractifs, ce qui contribue, notamment, au succès des technopoles.

c) en principe, la liberté de vote des taux est censée créer les conditions d'une répartition plus harmonieuse du tissu économique sur le territoire

Dans la mesure – limitée comme il vient d'être dit – où elle exerce une influence, **la taxe professionnelle est, en principe, susceptible de créer les conditions d'une répartition plus harmonieuse du tissu économique sur le territoire national.** En effet, depuis 1981, les collectivités fixent directement les taux de chacune de leurs quatre principales taxes. Elles disposent ainsi de la possibilité de modifier la répartition de la charge entre catégories de contribuables et de moduler la pression fiscale par des politiques de taux. Certes, cette liberté est encadrée par les règles de liaison des taux (cf. fiche n°11), dont l'objet principal est d'éviter des transferts immodérés de charges des ménages vers les entreprises, mais ces règles ont fait l'objet, depuis 1989, d'assouplissements successifs. Ainsi les collectivités territoriales se sont-elles vu ouvrir, par la loi de finances pour 2003, la possibilité d'augmenter le taux de la taxe professionnelle plus rapidement que les taux des impositions locales frappant les ménages.

Or, dans la mesure où les bases taxables sont mobiles, **la liberté de vote des taux est optimale sur le plan économique.** Elle crée, en théorie, les conditions d'une concurrence entre collectivités, susceptible de permettre une meilleure allocation des ressources. Les entreprises peuvent ainsi arbitrer entre les collectivités et s'implanter sur le territoire de celles qui leur offrent le plus d'avantages au regard des prélèvements supportés. De leur côté, les collectivités sont incitées à rationaliser leurs coûts de fonctionnement pour proposer des services adéquats à coût acceptable. A terme, ces mécanismes sont censés contribuer à une répartition optimale du tissu économique, les établissements nouveaux s'implantant là où sont mis à leur disposition infrastructures, équipements publics et services adaptés à moindre coût.

d) en pratique, le régime d'imposition accentue les distorsions de concurrence et les écarts de richesse entre collectivités

Toutefois, **en pratique, la concurrence entre collectivités ne tend pas forcément vers une répartition homogène du tissu économique et des bases imposables**, même lorsqu'elle exerce un effet sur les choix de localisation des entreprises.

En premier lieu, en effet, en l'absence même de distorsions de concurrence, certains des services publics mis à disposition des entreprises par les collectivités peuvent donner lieu à des **économies d'échelle**. Tel est, en particulier, le cas des réseaux d'évacuation et de communication, du traitement des déchets, de certains services aux populations. Compte tenu de la répartition inégale, au départ, du tissu économique, les collectivités les mieux pourvues en entreprises peuvent ainsi abaisser le niveau moyen des prélèvements, accroissant ainsi leur attractivité à l'égard de nouvelles implantations potentielles.

En second lieu, **compte tenu de ses caractéristiques, le régime de la taxe professionnelle peut contribuer à distendre le lien fiscal entre territoires et entreprises, biaisant ainsi les conditions de la concurrence entre collectivités.** D'une part, l'encadrement de la cotisation par la valeur ajoutée et les mécanismes de péréquation aboutissent à une déconnexion entre les cotisations acquittées par les entreprises et le produit perçu par les collectivités (cf. *supra*, I). D'autre part, la superposition, sur une même assiette, de taux votés par différents niveaux de collectivités, rend possible une concurrence fiscale verticale, entre collectivités de niveaux différents. En effet, la taxe professionnelle alimente aujourd'hui les budgets de l'Etat, de trois niveaux de collectivités (régions, départements, communes), ainsi que de certains établissements publics (EPCI à fiscalité propre, chambres de commerce et d'industrie, etc.). Du fait de la multiplicité des décideurs, chaque niveau de collectivité peut être tenté de préempter la marge politiquement admissible d'augmentation des taux, dans la mesure où les gains financiers sont concentrés sur le niveau de collectivité qui décide une augmentation de taux, alors que les coûts politiques sont répartis sur l'ensemble des bénéficiaires du produit de la taxe, du fait de l'opacité du système aux yeux des contribuables.

La combinaison de ces phénomènes de brouillage du lien fiscal entre collectivités et entreprises n'est pas sans induire de distorsions :

- la concurrence fiscale horizontale, censée permettre une stabilisation du taux d'imposition à l'optimum, peut dans la pratique être obérée par des comportements mimétiques. En effet, les collectivités sont tentées d'aligner leurs taux d'imposition sur ceux de leurs voisines, induisant ainsi un phénomène d'entente qui peut se traduire par une sur-taxation dans une zone donnée ;
- la concurrence fiscale verticale, combinée avec la tunnélisation des taux en fonction de la valeur ajoutée, n'incite pas les collectivités dont le territoire est attractif à abaisser la pression exercée sur les bases, voire peut favoriser des comportements opportunistes. Notamment, les collectivités sur le territoire desquelles sont implantés des établissements dotés d'immobilisations importantes, pour cette raison peu délocalisables, disposent en pratique d'une assiette captive. Dès lors, elles ont la possibilité de pratiquer un taux de taxation élevé, et de bénéficier ainsi d'une **rente fiscale** ;
- inversement, les collectivités peu attractives pour les entreprises sont soumises à un **phénomène de trappe à pauvreté.**

Dans la mesure où le produit de la taxe professionnelle ne sert pas seulement au financement des coûts induits par les entreprises, ces collectivités, dont le potentiel fiscal est faible, ne sont pas en mesure compte tenu des charges fixes qu'elles supportent d'abaisser suffisamment leur taux de taxe professionnelle pour attirer ou retenir les entreprises, et entrent ainsi dans un **cercle vicieux**. La désagrégation du tissu économique local entraîne un tarissement des bases d'imposition qui oblige les collectivités concernées à accroître leurs taux de prélèvements, les rendant ainsi encore moins attractives.

Au total, et bien qu'il ne soit pas possible de distinguer la part des effets non fiscaux de ce qui procède spécifiquement du régime d'imposition, il est très probable qu'**en tendance et malgré l'harmonisation des taux liée au développement de l'intercommunalité, le système actuel de taxe professionnelle accentue les écarts de richesse entre collectivités, et les incite à pratiquer des taux d'imposition supérieurs à l'optimum.**

B. Un prélèvement qui crée des distorsions de concurrence, pénalise l'investissement, mais aussi l'emploi et la croissance, et pèse lourdement sur les secteurs à forte intensité capitalistique

A titre liminaire, il convient, d'une part, de **ne pas surestimer l'impact de la taxe professionnelle dans les coûts supportés par les entreprises**. Ainsi, si l'on rapporte la TP payée aux charges d'exploitation, il apparaît que pour 90% des entreprises, la TP représente moins de 1,96% du total de leurs charges d'exploitation (cf. tableau ci-dessous).

Répartition par décile du ratio TP/ Charges d'exploitation	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Borne inférieure	0	0,09%	0,20%	0,30%	0,42%	0,55%	0,72%	0,95%	1,31%	1,96%

Source : DGI/M2 (entreprises au régime normal, données 2003).

NB : Les résultats concernent les entreprises dont la VA est supérieure à 10 K€.

D'autre part, s'il est vrai qu'en théorie toute imposition exerce un effet négatif sur la croissance, sur l'emploi et sur l'accumulation du capital, l'effet des prélèvements publics doit être également apprécié au regard de l'impact économique de la dépense correspondante, qui peut, au contraire, favoriser la croissance et la création de valeur. A cet égard, il convient de rappeler que les collectivités territoriales ont consacré 21,3% de leurs dépenses à l'investissement en 2003, ce qui a représenté 68,8% des dépenses publiques d'investissement³⁶.

La taxe professionnelle induit néanmoins des distorsions de concurrence entre les entreprises, exerce un effet pénalisant sur l'investissement, mais aussi l'emploi et la croissance, et pèse de manière particulièrement lourde sur les secteurs à forte intensité capitalistique.

1. La taxe professionnelle crée des distorsions de concurrence entre les entreprises

a) la dispersion des taux induit des distorsions de concurrence entre les entreprises selon leur localisation

Le constat s'impose d'une forte disparité entre les taux de taxe professionnelle. Alors que le taux global moyen³⁷ était, en 2003, de 24,06%, les taux d'imposition observés sur le territoire pouvaient, dans des cas extrêmes, dépasser 45% ou au contraire approcher 10%. Même en faisant abstraction des cas aberrants, la dispersion des taux demeure élevée. Ainsi le taux global moyen s'établissait-il, en 2003, à 18,85% en Basse-Normandie, contre 32,48% en Languedoc-Roussillon (cf. fiche n°6), ce qui représente un écart de taux de 13,63 points, soit 72,3%. A l'inverse, seules quatre régions ont un écart de taux global moyen par rapport à la moyenne nationale inférieur à un point.

De plus, bien que l'on puisse attendre du développement de l'intercommunalité un lissage des taux du secteur communal, **la tendance récente n'est pas au rapprochement des taux**. Certes, l'Ile-de-France, dont le taux global moyen restait jusqu'en 2002 le plus faible de métropole, semble avoir amorcé un rattrapage, l'augmentation enregistrée dans cette région entre 2001 et 2003 étant de 5,6%. Toutefois, il demeure que certaines des régions dont les taux de prélèvement étaient déjà parmi les plus faibles, telles que les deux Normandie, Champagne-Ardenne, ou encore la Picardie, ont enregistré une progression moins rapide que la moyenne nationale dans la période récente, tandis que des régions dont les taux étaient au contraire nettement supérieurs à celle-ci connaissent un rythme de progression très soutenu, à l'image de l'Aquitaine ou de Midi-Pyrénées (cf. fiche n°6).

Ces disparités de taux d'imposition induisent des distorsions de concurrence entre les entreprises. En effet, une entreprise peut, selon sa localisation, être soumise à un prélèvement dont le taux varie du simple au double, voire davantage. Pour les entreprises qui réalisent des

³⁶ Soit 34,8 Md€ en 2003 (source : Insee Première n°961, avril 2004).

³⁷ Le taux global moyen est constitué par l'addition des taux des différentes collectivités (communes et/ou groupements, départements, régions) au niveau de chaque commune, pondéré par les bases d'impositions de chaque commune.

investissements lourds, la différence peut se révéler très pénalisante, surtout dans les secteurs très concurrentiels qui dégagent des taux de profit faibles, comme l'ont souligné certaines des entreprises auditionnées. Par exemple, dans le cas d'une entreprise bénéficiaire qui réalise un investissement dont la durée de vie est de dix ans, le surcoût occasionné par la TP est de 16% du prix de revient de l'investissement au taux moyen pondéré national, mais se limite à 12,6% en Basse-Normandie, alors qu'il atteint 21,6% dans le cas moyen d'une entreprise établie en Languedoc-Roussillon³⁸.

Toutefois, il faut admettre que **l'impact de ces distorsions sur les comportements des entreprises est difficilement mesurable**. De plus, elles produisent **des effets différents selon les régimes d'imposition, et donc selon les secteurs d'activité**. Alors qu'elles jouent à plein dans les secteurs au sein desquels les entreprises sont pour l'essentiel imposables dans les conditions de droit commun (commerce, biens d'équipement, BTP), elles sont marginales dans les secteurs majoritairement soumis à la cotisation minimale (finance, services aux entreprises). Pour les entreprises plafonnées, nombreuses dans des secteurs tels que les transports, l'énergie, les biens intermédiaires (cf. fiche n°5), les distorsions induites par les écarts de taux sont d'autant plus fortes que les taux d'imposition ont augmenté depuis 1995.

b) les exonérations peuvent introduire des distorsions de concurrence

Le champ d'application de la taxe professionnelle est obéré par de nombreuses exonérations catégorielles et territoriales (cf. *supra* I). Or, la multiplication des exonérations n'est pas neutre sur l'économie. Notamment, certaines exonérations peuvent créer des distorsions de concurrence, **un même marché étant occupé simultanément par des entreprises exonérées et non exonérées**.

Certes, même s'il n'existe aucune estimation économétrique dans ce domaine, l'avantage concurrentiel procuré par les **exonérations territoriales** doit être nuancé. En effet, il peut être compensé à la fois par le désavantage résultant de la localisation moins favorable (enclavement, insécurité, etc.) des entreprises exonérées et, bien que la mobilité des bases taxables ne doive pas être surestimée, par un certain report de l'effet concurrentiel sur les collectivités locales. En revanche, l'effet économique des **exonérations catégorielles** concentre davantage de critiques, **des distorsions de concurrence apparaissant notamment lorsque l'exonération repose sur un critère relatif à la forme juridique de l'entreprise concernée**. Par exemple, la position concurrentielle d'une société agroalimentaire peut être dégradée du fait de l'exonération spécifique dont bénéficient les coopératives agricoles qui produisent des biens substituables. Il en va de même du secteur mutualiste, largement exonéré alors qu'il opère sur les mêmes marchés sur les sociétés d'assurances et qu'il est soumis aux mêmes règles prudentielles.

2. La taxe professionnelle pénalise l'investissement, mais aussi l'emploi et la croissance

a) La taxe professionnelle renchérit le coût des facteurs de production, pénalisant ainsi l'investissement et l'emploi

En 2003, l'assiette de la taxe professionnelle était constituée, pour 42,6% de son produit net, par la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière, des équipements et des biens mobiliers, et pour 51,7% de son produit net, d'une fraction de la valeur ajoutée des entreprises soumises à la cotisation minimale ou au plafonnement (cf. fiche n°3). Si les prélèvements opérés au titre de ces deux assiettes n'ont pas les mêmes conséquences sur l'économie leur combinaison pèse sur l'emploi et, surtout, sur l'investissement.

³⁸ Ce calcul est effectué à partir du cas présenté dans le tableau situé *infra*, B. 1. a).

En premier lieu, **l'assiette de droit commun de la taxe induit, directement, un effet pénalisant sur l'investissement**. En effet, la valeur locative des équipements et biens mobiliers, ainsi que celle des établissements industriels passibles de la taxe foncière, est directement fonction de leur prix de revient. La taxe professionnelle induit donc, pour ces entreprises, une augmentation du coût du capital. Par exemple, dans le cas d'un investissement dont le cycle d'utilisation est de dix ans, le surcoût induit par la taxe professionnelle atteint, en moyenne, près de 30% du prix de revient initial. Compte tenu de la déductibilité de la taxe de l'assiette de l'IS, cette proportion n'est que d'environ 20% du coût initial lorsque l'entreprise est durablement bénéficiaire.

Durée d'utilisation du bien		3 ans	7 ans	10 ans	15 ans	20 ans
Surcoût induit par la TP (en % du montant de l'investissement)	Entreprise déficitaire	9,8%	21,6%	29,5%	34,5%	45,6%
	Entreprise bénéficiaire	6,5%	14,4%	19,7%	27,6%	34,4%

Source : Direction de la prévision et de l'analyse économique

Hypothèses : Cas d'une entreprise soumise au régime réel normal. Le bien concerné est acquis l'année N, et commence à être taxé au titre de la TP l'année N+2. Le taux applicable la 1^{re} année est le taux moyen constaté en 2003, soit 22,3% (après application de l'abattement à la base de 16%). A l'issue de sa durée d'utilisation, le bien sort de l'actif. Les montants de TP et d'IS acquittés sont actualisés au taux réel de 3%.

Indirectement, le prélèvement ainsi opéré sur l'investissement pénalise également l'emploi. La taxation des investissements déforme en effet dans un premier temps la structure des prix relatifs des facteurs en défaveur du capital et en faveur du facteur travail. Les entreprises utilisent dès lors moins de capital par unité de valeur ajoutée, et davantage de main d'œuvre. Toutefois, il en résulte une baisse de la productivité apparente du travail. A court terme, les salaires nets étant rigides, cette baisse est facteur de chômage. A long terme, les salaires nets s'ajustent à la baisse³⁹.

En second lieu, pour les entreprises qui sont soumises à la cotisation minimale ou au plafonnement en fonction de la **valeur ajoutée**, la taxe professionnelle ressortit, au plan économique, à un **accroissement du coût des facteurs de production**. En effet, la valeur ajoutée est composée à 57,2% de la rémunération des salariés, et à 30,7% de l'excédent brut d'exploitation, c'est-à-dire de la rémunération et de l'amortissement du capital. Toutefois, il convient de noter que cet accroissement n'est pas exactement proportionnel. En effet, une imposition assise sur la valeur ajoutée brute, et non nette, n'est pas tout à fait neutre sur les facteurs de production, dans la mesure où la valeur ajoutée brute comprend non seulement la rémunération du capital (résultat), mais aussi les amortissements. Une imposition assise sur cette base taxe ainsi davantage, quoique dans une faible mesure, le capital que le travail.

Il est possible de quantifier, à l'aide d'une maquette structurelle de l'économie, l'impact macro-économique des mécanismes qui viennent d'être décrits. Selon **une estimation économétrique réalisée par la direction de la prévision et de l'analyse économique (DPAE)** à la demande de la commission, dont les principaux résultats figurent dans le tableau de la page suivante, l'existence de la taxe professionnelle aurait pour effet, à long terme, de réduire la valeur ajoutée du secteur marchand de 1,1%, diminuant le **potentiel de croissance** de 0,9%. Elle induirait **une baisse du stock de capital (2,6%) et des heures travaillées (0,5%)**.

Toutefois, il convient de souligner que ce type de modélisation, qui se fonde sur des hypothèses simplificatrices, permet seulement d'apprécier **l'ordre de grandeur** des effets de la taxe, et non son impact précis sur chaque agrégat économique⁴⁰. C'est en ce sens qu'il convient de lire le tableau qui suit.

³⁹ Ce raisonnement part du postulat, généralement vérifié, que le capital est plus mobile que le travail.

⁴⁰ En effet, les modèles économétriques disponibles ne fournissent pas une approximation suffisamment précise du fonctionnement de l'économie pour que les évaluations chiffrées auxquelles ils donnent accès soient totalement fiables et robustes. Voir également les précisions méthodologiques figurant dans la fiche n°B1-04-47 de l'annexe IV.

b) Economiquement, une imposition assise sur la masse salariale ou sur la valeur ajoutée serait préférable à la taxe professionnelle dans sa forme actuelle

Certes, les distorsions économiques qui viennent d'être décrites (cf. *supra*, a) ne font qu'illustrer le fait que toute imposition induit des distorsions économiques, la taxe professionnelle ne faisant à cet égard pas exception. Toutefois, à la lumière de l'étude réalisée par la DPAE (cf. tableau ci-dessous), il apparaît que cette imposition, dans sa forme actuelle, est **moins neutre sur l'économie que d'autres types d'imposition.**

	Situation actuelle (TP)	Imposition idéale non distorsive	Assiette VA	Assiette capital	Assiette travail
Recettes directes (Mds€)	15,6	8,7	12,4	18,5	11,1
Autres recettes (Mds€)	-	6,9	3,2	-2,9	4,5
Surcoût induit par la TP (en % du prix de revient)	La croissance (PIB)	-	+0,4	-0,4	+0,6
	L'investissement (capital)	-	+1,5	-1,4	+2,2
	L'emploi (heures travaillées)	-	+0,1	-0,1	+0,1

Source : Direction de la prévision et de l'analyse économique

Note de lecture : Afin de prélever le même montant net de recettes que la taxe professionnelle, il serait nécessaire de prélever directement 12,4 Mds€ sur une assiette de type VA, le manque à gagner pour les collectivités publiques (3,2 Mds€) étant compensé par le supplément d'activité ainsi induit. En effet, un basculement complet de la TP sur une telle assiette accroîtrait le PIB (0,4%), le stock de capital (1,5%) et les heures travaillées (0,1%).

Une comparaison de l'impact économique de la taxe professionnelle avec celui qu'il est possible d'attendre d'impositions reposant sur d'autres assiettes permet de tirer trois enseignements :

- **Une imposition frappant exclusivement le capital pénaliserait encore plus l'économie que la taxe actuelle** : par rapport à celle-ci, elle réduirait le stock de capital de 2,2%, les heures travaillées de 0,1%, et le PIB de 0,4% ;
- **Une imposition assise sur la valeur ajoutée des entreprises serait plus favorable** que la taxe actuelle : elle accroîtrait le stock de capital de 1,5%, aurait un impact légèrement favorable sur l'emploi (+0,1%) et sur la croissance (+0,4%) ;
- Enfin, **une imposition assise sur la masse salariale serait, globalement, la plus favorable** à l'accumulation de capital (+2,2%), mais aussi à la croissance (+0,6%), et paradoxalement, pénaliserait moins l'emploi que l'assiette actuelle (+0,1%), compte tenu des effets décrits précédemment.

Enfin, et à titre indicatif, l'étude dont les résultats figurent la suppression de la taxe professionnelle aurait pour effet immédiat de priver les collectivités publiques de recettes brutes correspondant à environ 1,4 point de PIB (soit 21,5 Mds d'euros), et de recettes nettes correspondant à seulement 1 point de PIB (15,6 Mds d'euros) compte tenu de la déductibilité de la taxe de l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Toutefois, **à terme, la disparition de la taxe professionnelle engendrerait un supplément d'activité**, qui aurait un impact positif sur l'assiette des autres prélèvements obligatoires, et donc sur les recettes des collectivités publiques. Le supplément de recettes ainsi induit peut être évalué à 6,9 Mds d'euros, soit 0,45 point de PIB. Le manque à gagner pour les budgets de l'Etat, des EPCI et des collectivités territoriales ne s'élèverait donc qu'à 8,7 milliards d'euros par an.

3. Les effets de la taxe professionnelle se font ressentir plus lourdement sur les secteurs à forte intensité capitalistique et sur les entreprises en difficulté

a) en dépit du plafonnement VA, la taxe professionnelle pèse fortement sur le secteur industriel, l'énergie et les transports

La charge de TP n'est pas répartie de façon égale entre les différents secteurs d'activité. En effet, dans la mesure où, de façon directe, elle pèse davantage sur le capital que sur le travail, la

taxe professionnelle grève plus fortement les secteurs les plus intensifs en capital, c'est-à-dire sur les secteurs dont le ratio investissement/valeur ajoutée est élevé.

Le plafonnement de la taxe professionnelle n'atténue que partiellement ce phénomène. En effet, le plafonnement étant calculé en fonction du taux en vigueur en 1995, la TP se décompose, lorsque le taux effectif d'imposition a augmenté depuis lors, en deux parties, dont l'une est proportionnelle à la VA, et l'autre, à l'augmentation des taux depuis 1995 et à la valeur locative des immobilisations corporelles (cf. fiche n°5 de l'annexe III). Dès lors, la taxe acquittée par une entreprise soumise au plafonnement VA peut dépasser au plafond à proprement parler, lorsque le taux de TP a augmenté depuis 1995.

Le tableau ci-dessous ventile les entreprises plafonnées en fonction du ratio de TP payée rapportée à la VA. L'effet de l'augmentation des taux est relativement faible pour une majorité des entreprises concernées. Ainsi, c'est dans la tranche 4% - 4,5% que se situent 60% d'entre elles. Toutefois, le ratio peut dépasser 5%, et même aller au-delà du seuil de 10%.

Tranche de ratio TP/VA	Nombre d'entreprises	En proportion du total d'entreprises	Montant de TP dépassant le seuil du plafonnement (en M€) *
4% - 4,5%	32 000	5,5%	240
4,5% - 5%	11 000	1,9%	400
5% - 6%	6 300	1,1%	270
6% - 7%	1 800	0,3%	100
7% - 8%	750	0,1%	50
8% - 9%	420	0,1%	45
9% - 10%	240	0,0%	15
> 10%	750	0,1%	40
Total	53 260	9,1%	1 160

Source : DGI/M2 (entreprises au régime normal, données 2003). *: soit 3,5%, 3,8% ou 4% de la VA suivant les cas.

NB : Les résultats ne concernent que les entreprises dont la VA est supérieure à 10 K€. L'échantillon a été retraité afin d'éliminer les trois entreprises soumises au plafonnement du plafonnement.

Compte tenu notamment du caractère imparfait du plafonnement, les secteurs intensifs en capital supportent une part importante de la taxe professionnelle. Une comparaison entre, d'une part, l'imposition acquittée, et d'autre part, le chiffre d'affaires, la valeur ajoutée ou le bénéfice fiscal dégagé par chaque secteur d'activité, est donnée dans le tableau page suivante.

Ventilation sectorielle de la charge de TP, d'IS et de la valeur ajoutée produite (en % du total)	TP émise	TP nette après PVA	Chiffre d'affaires	Valeur ajoutée comptable	IS
Industries agricoles et alimentaires	6,1%	6,0%	3,3%	3,3%	4,5%
Industries des biens d'équipement et de consommation	10,8%	11,8%	7,0%	10,4%	12,4%
Industries des biens intermédiaires	25,6%	22,8%	6,0%	8,6%	10,7%
Industrie automobile	5,8%	3,3%	2,4%	2,1%	1,7%
Total industrie	48,3%	43,9%	18,7%	24,4%	29,3%
Energie	8,2%	9,6%	2,7%	2,9%	2,4%
Transports	12,7%	12,4%	3,1%	5,5%	3,0%
Total industrie, énergie et transports	69,2%	65,9%	24,5%	32,8%	34,7%
Construction	3,3%	4,0%	3,4%	6,2%	2,8%
Agriculture et pêche	0,5%	0,4%	1,3%	4,4%	0,6%
Commerce	14,2%	16,7%	22,6%	16,2%	16,9%
Activités financières	2,5%	2,7%	34,9%	8,2%	19,6%
Immobilier, location et services aux entreprises	7,1%	7,0%	9,6%	22,9%	21,6%
Administration	0%	0%	0%	0%	0,5%
Education, santé et action sociale	1,1%	1,3%	1,3%	4,2%	0,5%
Services aux particuliers	2,1%	2,0%	2,4%	5,2%	2,7%
Total hors industrie, énergie et transports	30,8%	34,1%	75,5%	67,3%	65,3%

Source : Insee, calculs DGI/M2

NB : Ces résultats portent sur l'ensemble des entreprises, y compris celles qui sont soumises à un régime dérogatoire (VLF seule ou VLF + recettes). La colonne « TP nette après PVA » reproduit la cotisation de taxe professionnelle nette après plafonnement en fonction de la valeur ajoutée, mais avant imputation de la cotisation minimale en fonction de la valeur ajoutée. Le chiffre d'affaires et la VA sont HT mais incluent la TIPP et les droits sur les alcools et tabacs. Pour les activités financières, les produits financiers, hors reprises sur provisions et transferts de charges, sont ajoutés au chiffre d'affaires net déclaré sur la liasse fiscale. Si l'on exclut ce secteur de l'analyse, la part des trois sous-ensembles, en gras dans le tableau, dans le chiffre d'affaires et dans la valeur ajoutée est proche.

Le secteur industriel, l'énergie et les transports, sont redevables de 65,9% de la TP payée totale (69,2% avant plafonnement), alors qu'ils ne produisent que 32,8% de la valeur ajoutée comptable et ne dégagent que 34,7% du bénéfice fiscal de l'ensemble des sociétés. Parmi ces activités, l'industrie automobile et, surtout, l'énergie et les transports, sont les plus touchés par cette imposition. Ainsi, le secteur des transports supporte-t-il une charge de taxe professionnelle qui représente 3,3% de sa valeur ajoutée mais, surtout, pas moins de 9,7% de l'EBE et 31,6% des résultats nets dégagés par ce secteur en 2003 (cf. tableau ci-dessous)⁴¹. En revanche, le secteur financier dégage 8,2% de la VA totale et 19,6% du bénéfice fiscal, alors qu'il ne paye que 2,7% de la TP⁴². Le constat est relativement proche pour l'immobilier et les services aux entreprises (22,9% de la VA et 21,6% du bénéfice fiscal mais 7% de la TP) et, dans une moindre mesure, en ce qui concerne les services aux particuliers (5,2% de la valeur ajoutée, 2,7% du bénéfice fiscal et 2,0% de la TP acquittée)⁴³.

⁴¹ L'enquête précitée du Conseil supérieur de l'Ordre des experts comptables met en évidence que les entreprises des secteurs de l'industrie, du transport et des travaux publics perçoivent plus fortement le poids de la taxe professionnelle. Les très petites entreprises se perçoivent également comme plus fortement imposées, principalement du fait de l'assiette propre aux bénéficiaires non commerciaux employant moins de 5 salariés et du fait du paiement de la cotisation par le chef d'entreprise lui-même.

⁴² Le secteur financier est toutefois soumis, par ailleurs, à la taxe sur les salaires.

⁴³ Par hypothèse, une telle analyse, qui porte sur des secteurs largement définis, ne tient pas compte des disparités existant au sein de chacun de ces agrégats. A titre d'exemple, les activités hôtelières, qui nécessitent des investissements immobiliers importants, sont plus intensives en capital que la moyenne du secteur des services.

Secteur	TP / VA	TP / EBE	TP / Résultat Net	TP / Salaires
Industries agricoles et alimentaires	3,5%	8,4%	19,4%	7,0%
Industrie	3,1%	8,1%	16,8%	5,1%
Energie	5,6%	12,0%	21,4%	12,5%
Construction	1,7%	5,6%	14,6%	2,5%
Commerce	2,0%	4,9%	10,2%	3,6%
Transport	3,3%	9,7%	31,6%	5,3%
Activités financières et immobilières	1,3%	2,2%	2,1%	2,7%
Services	1,7%	4,9%	3,3%	2,7%
Divers	2,0%	6,1%	14,0%	3,1%
Total	2,4%	6,1%	7,9%	4,1%

Source : DGI/M2

Champ : BIC/IS au régime normal

- NB :
- N'ont été retenus que les VA, EBE et résultats positifs
 - La VA est celle retenue pour le calcul du plafonnement
 - L'EBE est reconstitué à partir de la VA telle que précédemment calculée

b) Sans lien avec leur capacité contributive, la taxe professionnelle pèse lourdement sur les entreprises en difficulté

Peu corrélée aux coûts occasionnés par les entreprises (cf. *supra*), la taxe professionnelle n'est pas davantage fonction de leurs **capacités contributives**. En effet :

- elle n'est pas corrélée au résultat net, ni au résultat d'exploitation⁴⁴ ;
- elle est proportionnelle, pour les entreprises soumises au régime de droit commun, au coût historique des investissements, et ne tient ainsi compte ni de leur valeur d'utilisation, ni de leur dépréciation ;
- la cotisation acquittée l'année N est calculée à partir des bases déclarées l'année N-2, afin de permettre aux collectivités de décider du taux en connaissance de leurs bases, et ne reflète donc pas la situation de l'entreprise durant l'année d'imposition.

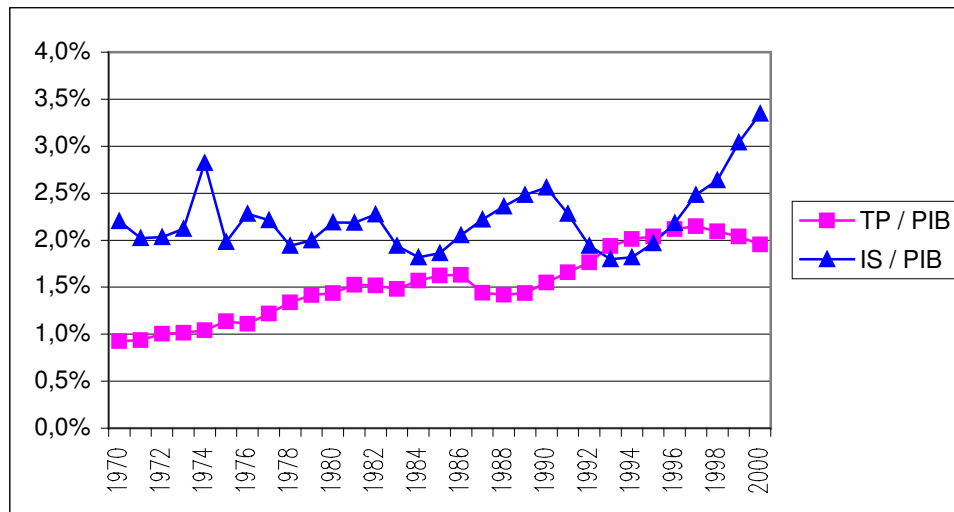
Au total, la taxe professionnelle, peu volatile, a davantage le caractère d'un stock que d'un flux, et peut dès lors, dans certaines situations, peser lourdement sur des entreprises traversant des difficultés financières conjoncturelles ou durables. De fait, les entreprises déficitaires, qui représentent environ le tiers du total, acquittent plus du quart de la taxe professionnelle⁴⁵. Certes, comme il a été dit, rien dans la théorie économique ne plaide en faveur d'une taxation locale des entreprises proportionnelle à leurs capacités contributives. Toutefois, il n'en demeure pas moins qu'**une imposition dont l'assiette est indépendante du bénéfice exerce un effet désincitatif sur la prise de risque que représente la création d'entreprise⁴⁶ et accroît les risques de défaillance**. A cet égard, deux types d'effets peuvent être distingués.

D'un point de vue macroéconomique, **la taxe professionnelle, qui avait enregistré une croissance régulière jusqu'au début des années 1980, présente depuis lors un profil pro-cyclique**, son poids dans le PIB étant plus important en phase basse du cycle économique (cf. graphique ci-dessous). Il en résulte que cette imposition pèse plus lourdement sur l'ensemble des entreprises dans les périodes où elles connaissent des difficultés conjoncturelles et sont exposées à des risques d'illiquidité et d'insolvabilité.

⁴⁴ Indépendamment de l'effet lié à l'impôt sur les sociétés, le ratio TP / résultat d'exploitation peut être extrêmement variable au sein d'un même groupe, comme l'illustre le cas d'Unilever France, exposé lors de son audition devant la commission (7 avril 2004). Alors que le ratio précité s'établit en 2003 à 2,6% pour sa filiale Lever Fabergé, celui de Cogesal Miko, qui a connu une année difficile, s'est élevé à 14,9%.

⁴⁵ En 2001, 25,3% de la taxe professionnelle était acquittée par les 34,4% d'entreprises déficitaires (source : Direction de la prévision et de l'analyse économique, données issues de la centrale des bilans, portant sur les seules entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés au titre des BRN).

⁴⁶ Des mesures spécifiques en faveur des jeunes entreprises ont toutefois été mises en œuvre pour pallier cet effet.



A l'impact macroéconomique de la taxe s'ajoutent **des effets microéconomiques qui tendent à défavoriser spécifiquement les entreprises en difficulté**. Sur ce plan, le mécanisme de la taxe professionnelle présente deux caractéristiques dont les effets se cumulent :

- d'une part, la cotisation étant déductible de l'assiette imposable à l'impôt sur les sociétés, le surcoût induit par la taxe est, à durée de vie des investissements égale, plus élevé, par rapport au montant des investissements consentis, pour les entreprises qui enregistrent des pertes, surtout lorsque celles-ci sont durables⁴⁷ ;
- d'autre part, les entreprises en difficulté sont, en règle générale, également celles qui rencontrent des problèmes de solvabilité et peinent à se refinancer pour réaliser de nouveaux investissements ; dès lors, ces entreprises ont, en moyenne, une durée d'utilisation des biens plus élevée ; or, assise sur la valeur brute des investissements, la taxe professionnelle affecte plus lourdement les investissements dont la durée d'utilisation est élevée.

C. Sans équivalent à l'étranger, la taxe professionnelle handicape la France dans la concurrence internationale

En 2002, 7,9% des investissements directs étrangers réalisés dans le monde, soit 13,7% du total européen, se sont orientés vers la France. Notre pays se situe, selon les années, au 2^{ème} ou 3^{ème} rang européen, et au 4^{ème} ou 5^{ème} rang mondial, à égalité avec la Chine⁴⁸. Toutefois, si la France demeure attractive, l'existence d'une imposition locale frappant les investissements, qui sont de plus en plus mobiles internationalement, constitue une originalité, qui pénalise notre pays dans la concurrence internationale, en raison tant du niveau comparativement élevé des prélèvements supportés par les entreprises situées en France que de la nature de la taxe professionnelle.

1. L'imposition locale des investissements est une originalité française

Au contraire d'autres types de prélèvements, tels la TVA ou l'impôt sur les sociétés, qui se sont progressivement imposés, sous des formes voisines, dans la quasi-totalité des Etats de l'Union européenne et, au-delà, de l'OCDE, **le trait majeur des systèmes d'imposition locale existants est l'extrême diversité des assiettes d'imposition**, qui couvrent une bonne part du champ des possibles. Toutefois, bien qu'il n'existe pas de **modèle commun** d'imposition locale des entreprises, **plusieurs lignes de force se dégagent**.

⁴⁷ Cf. *supra*, tableau page 26 et fiche n°B1-04-47 de l'annexe IV.

⁴⁸ Source : CNUCED, données 2002.

a) dans la plupart des pays de l'UE et de l'OCDE, les entreprises sont soumises à un impôt foncier local

La taxe foncière est sans nul doute le mode d'imposition locale des entreprises le mieux partagé. A l'exception de la Suède, de la Grèce⁴⁹ et de Malte, la totalité des pays de l'UE-15 et des nouveaux Etats membres, de même que les Etats-Unis, par le biais de la *Property tax*, se sont dotés d'une taxe foncière sur les propriétés bâties, la plupart disposant également d'une taxe foncière sur les propriétés non bâties.

b) de nombreux Etats se sont dotés d'un impôt local sur les bénéfices

Hormis la base foncière, le bénéfice des sociétés est l'assiette la plus répandue. Outre les Etats dans lesquels l'impôt sur les sociétés est partiellement affecté aux collectivités locales⁵⁰, le bénéfice constitue l'assiette principale des impôts locaux sur l'activité économique en Allemagne (*Gewerbesteuer*), aux Etats-Unis (*Corporate Income Tax*), au Portugal, où la taxation s'opère sous la forme de centimes additionnels (*Derrama*) à l'impôt national sur les sociétés, ainsi qu'au Luxembourg. Au Japon, l'*Enterprise Tax*, perçue au profit des préfectures, c'est-à-dire des régions, est assise sur le bénéfice. S'y ajoute un autre impôt local, la *Corporate Inhabitant Tax*, perçu au profit des préfectures et des communes, dont l'assiette est partiellement assise sur le bénéfice. A l'opposé, la Suède et le Danemark, qui prélevaient jusqu'au début des années 1990 un impôt sur les bénéfices des sociétés au niveau local, y ont aujourd'hui renoncé.

Le principal intérêt de ce type d'imposition est qu'il repose sur une base représentative de la **capacité contributive** des entreprises. Toutefois, elle se heurte à un écueil de principe, et à deux obstacles pratiques.

- en principe, la base constituée par le bénéfice présente l'inconvénient de n'être pas corrélée à la valeur des services rendus aux entreprises ou des externalités négatives qu'elles occasionnent localement, ce qui en fait **une assiette sous-optimale du point de vue de la théorie de l'équivalence** ;
- en pratique, cette assiette, qui subit de **fortes fluctuations en fonction de la conjoncture économique**, est peu susceptible de procurer aux collectivités des recettes régulières ;
- de plus, **le bénéfice est une assiette difficilement localisable**. En effet, les entreprises ne disposent pas toujours de comptabilités séparées pour chacun de leurs établissements, et même lorsque tel est le cas, l'assiette attribuée à chacun d'entre eux peut aisément être manipulée, notamment par une action sur les prix de transferts.

c) la masse salariale constitue une assiette en déclin relatif, au profit de la valeur ajoutée

La masse salariale, ou le nombre de salariés, constituent des bases d'imposition en déclin relatif car critiquées pour leur impact sur l'emploi. Exclue de l'assiette imposable en Allemagne depuis 1979 et en France depuis 2003, la masse salariale reste la base d'imposition de l'impôt local sur les sociétés et de l'impôt sur les salaires qui bénéficient aux collectivités territoriales autrichiennes. Le nombre de salariés entre également, pour une part, dans la base d'imposition en Belgique (Impôt local sur le personnel occupé). Toutefois, l'inclusion des salaires dans les bases de l'imposition locale des entreprises semble loin d'être abandonnée. En effet, si elle reste peu répandue, **la valeur ajoutée – base d'imposition qui inclut les salaires – semble néanmoins connaître un certain essor**. Envisagé en France⁵¹ et en Allemagne dans les années 1980, c'est finalement en Italie que ce type d'imposition a vu le jour pour la première fois en Europe. De façon assez spectaculaire, la

⁴⁹ Et, en dehors de l'UE, de la Norvège. Le cas du Royaume-Uni, spécifique, est examiné *infra*.

⁵⁰ Cet impôt n'a alors pas le caractère d'une véritable imposition locale, cf. *infra*.

⁵¹ Sa mise en œuvre était prévue par la loi du 10 janvier 1980. Voir fiche n°1.

réforme de 1998 a substitué un **impôt régional assis sur la valeur ajoutée** (*Imposta Regionale sulle Attività Produttive*, IRAP) à sept impôts préexistants, dont le rendement atteignait 46 Md€.

d) la France présente un profil atypique

Ce bref panorama stigmatise, en creux, le caractère atypique de l'assiette de la taxe professionnelle française. Certes, le régime d'imposition locale des entreprises applicable en France présente certaines similitudes avec ceux de nos principaux partenaires. Ainsi, comme dans la plupart des pays de l'OCDE, les entreprises sont soumises à une imposition foncière. De même, la suppression de la part salariale de la taxe professionnelle, entre 1998 et 2003, s'inscrit dans une tendance générale à la suppression des impôts pesant spécifiquement sur le facteur travail.

Cependant, la taxation des investissements au niveau local constitue, dans l'UE, une singularité française. A cet égard, **la taxe professionnelle apparaît incontestablement comme une forme d'imposition atypique, qui fait de notre pays une exception en matière d'imposition locale des entreprises.**

2. La taxe professionnelle alourdit la charge fiscale des entreprises vis-à-vis de leurs concurrentes étrangères, et pèse particulièrement sur les secteurs les plus exposés à la concurrence internationale

L'évaluation et la comparaison de la charge supportée par les entreprises se heurte à des difficultés, en raison principalement de **l'hétérogénéité des systèmes d'imposition locale**, qui vide de tout sens les comparaisons fondées sur les taux d'imposition, et du fait que la charge fiscale supportée localement par les entreprises peut varier selon l'importance des compétences et la part des dépenses publiques ressortissant aux collectivités locales. Dès lors, la comparaison des systèmes fiscaux doit, sauf à perdre sa pertinence, tenir compte des prélèvements opérés par chaque catégorie de collectivité, y compris le niveau central ou fédéral.

Une **analyse par cas-types**, qui consiste à simuler pour une entreprise française la fiscalité de plusieurs pays en appliquant aux données relatives à l'entreprise sélectionnée la législation fiscale de droit commun des différents pays, permet de contourner ces écueils. La direction de la prévision et de l'analyse économique a comparé, selon cette méthode, les régimes existant dans les cinq principales économies occidentales (Etats-Unis, Allemagne, Grande-Bretagne, France, Italie). De cette étude, dont les résultats sont présentés dans la fiche n°14, se dégagent trois conclusions⁵² : abstraction faite du cas de l'Italie, **les entreprises établies en France, qu'elles soient françaises ou étrangères, supportent des prélèvements locaux plus lourds que leurs concurrentes situées dans les autres pays sous revue, dans le contexte d'une charge fiscale globale plus élevée**⁵³. De plus, les comparaisons internationales confirment que le système de taxation en vigueur dans notre pays comporte un **biais important en défaveur des secteurs à forte intensité capitalistique.**

a) une situation atypique en matière d'impôts locaux sur les entreprises

Si l'on combine les effets des taxes foncières et des impôts spécifiques sur l'activité économique (dont la taxe professionnelle), **la charge fiscale**⁵⁴ **supportée localement par les entreprises apparaît, en France, inférieure à celle observée en Italie, mais plus élevée qu'en Allemagne, aux Etats-Unis et au Royaume-Uni :**

⁵² Toutes les données citées dans cette partie sont issues de l'étude de la direction de la prévision.

⁵³ Il est à noter que, les structures institutionnelles des différents pays étudiés – et notamment la répartition des compétences entre niveaux d'administration – n'étant pas homogènes, la comparaison des charges pesant localement sur les entreprises n'est pas, seule, significative, mais doit s'inscrire dans le cadre plus large d'une comparaison des charges fiscales globales pesant sur les entreprises : cf. fiche n°14 et son annexe méthodologique.

⁵⁴ Cette notion désigne ici le rapport entre le total des prélèvements acquittés par une entreprise et sa valeur ajoutée. On distinguera entre la charge fiscale locale et la charge fiscale globale (IS national+ taxes locales).

- s'agissant des **entreprises bénéficiaires**, elle est faible aux Etats-Unis (1,4% de la valeur ajoutée) et en Grande-Bretagne (0,5%), et modérée en France et en Allemagne (2,6%). Au contraire, elle est plus élevée en Italie (4,3%) ;
- s'agissant des **entreprises déficitaires**, la charge fiscale est globalement faible en Allemagne, aux Etats-Unis et en Grande-Bretagne, mais **élevée en France et en Italie**.

Taxes locales/valeur ajoutée	Allemagne	Royaume-Uni	Etats-Unis	Italie	France
Entreprises bénéficiaires	2,6%	0,5%	1,4%	4,3%	2,6%
Entreprises déficitaires	0,6%	1,0%	0,6%	4,3%	3,7%

Source : DPAAE, étude sur cas-types

NB : ces données ne correspondent pas à une moyenne. Les ratios sont calculés pour des entreprises-types. Cf. la note méthodologique jointe à la fiche n°14.

b) les entreprises françaises supportent une charge fiscale globale plus faible qu'en Italie, mais plus élevée qu'en Allemagne, au Royaume-Uni ou aux Etats-Unis

Notre pays se situant par ailleurs dans une situation médiane en matière d'impôt sur les sociétés, le niveau élevé des charges pesant localement sur les entreprises explique l'essentiel des écarts de taxation qui distinguent la France et l'Italie des trois autres Etats étudiés (cf. tableau ci-dessous) :

- s'agissant des **entreprises bénéficiaires**, les prélèvements sur les entreprises apparaissent au total inférieurs de 13% à ceux observés en Italie, mais supérieurs d'environ 12 à 16% aux niveaux observés en Allemagne et aux Etats-Unis, et de plus de 35% par rapport à la situation des entreprises britanniques ;
- s'agissant des **entreprises déficitaires**, la charge fiscale globale supportée par les entreprises françaises est inférieure de 25% à celle grevant leur homologues italiennes, mais sans commune mesure avec les niveaux observés dans les trois autres pays étudiés, qui sont trois à cinq fois inférieurs.

Charge fiscale globale (IS + impositions locales sur les entreprises) / Valeur ajoutée	Allemagne	Royaume-Uni	Etats-Unis	Italie	France
Entreprises bénéficiaires					
Impôt sur les sociétés/valeur ajoutée	5,3%	6,3%	6,7%	6,2%	6,6%
Taxes locales /valeur ajoutée	2,6%	0,5%	1,4%	4,3%	2,6%
Charge fiscale globale	7,9%	6,8%	8,2%	10,6%	9,2%
Entreprises déficitaires					
Impôt sur les sociétés/valeur ajoutée	0,2%	0,2%	0,2%	0,3%	0,2%
Taxes locales /valeur ajoutée	0,6%	1,0%	0,6%	4,3%	3,7%
Charge fiscale globale	0,8%	1,2%	0,8%	4,6%	3,8%

Source : DPAAE, étude sur cas-types. Ces données ne correspondent pas à une moyenne.

c) un système d'imposition qui pénalise davantage les secteurs les plus exposés à la concurrence internationale

L'assiette de la taxe professionnelle aboutit, en France, à **pénaliser fortement les secteurs intensifs en capital, non seulement par rapport aux autres secteurs (cf. supra), mais aussi vis-à-vis des entreprises concurrentes** établies dans les principaux pays de l'UE et aux Etats-Unis.

En effet, bien que le surplus de charge fiscale occasionné, en France, par les taxes locales, concerne la plupart des secteurs, **les écarts de prélèvements entre la France et ses partenaires apparaissent plus importants dans les secteurs à forte intensité capitalistique**, tels que les secteurs des composants électriques et électroniques ou de la métallurgie. Au contraire, ils sont moindres, voire favorables à notre pays, dans le cas des entreprises de certains secteurs tertiaires (cf. tableau ci-dessous).

Décomposition de la charge fiscale locale par secteur en fonction de l'intensité capitalistique ⁵⁵	Intensité capitalistique	Allemagne	Royaume-Uni	Etats-Unis	Italie	Moyenne à 4	France
Entreprises bénéficiaires							
Composants électroniques	145%	2,43%	0,57%	1,38%	4,35%	2,18%	4,61%
Transports	131%	2,31%	0,12%	1,12%	4,29%	1,96%	4,00%
Métallurgie	103%	2,83%	1,87%	1,98%	4,57%	2,81%	4,21%
Industrie textile	69%	1,88%	0,73%	1,22%	4,37%	2,05%	2,61%
Commerce de détail	66%	3,32%	0,33%	1,85%	4,33%	2,46%	2,32%
Commerce de gros	66%	5,91%	0,79%	3,10%	4,25%	3,51%	3,33%
Conseil-assistance	1%	2,34%	0,26%	1,24%	4,25%	2,02%	1,65%

Décomposition de la charge fiscale locale par secteur en fonction de l'intensité capitalistique ⁵⁶	Intensité capitalistique	Allemagne	Royaume-Uni	Etats-Unis	Italie	Moyenne à 4	France
Entreprises déficitaires							
Composants électriques	306%	0,31%	0,73%	0,31%	4,38%	1,43%	5,24%
Métallurgie	159%	0,66%	1,53%	0,66%	4,51%	1,84%	4,88%
Industrie textile	138%	0,29%	0,67%	0,29%	4,37%	1,41%	4,33%
Commerce de détail	96%	0,00%	1,17%	0,00%	4,25%	1,36%	4,75%
Transports	63%	0,00%	0,33%	0,00%	4,25%	1,15%	2,68%
Conseil-assistance	13%	0,00%	0,16%	0,00%	4,25%	1,10%	1,59%
Commerce de gros	1%	0,00%	0,11%	0,00%	4,25%	1,09%	1,57%

Source : DPAAE, étude sur cas-types

NB : ces données ne correspondent pas à une moyenne. Les ratios sont calculés pour des entreprises-types. Cf. la note méthodologique jointe à la fiche n°14.

Cette observation est d'autant plus préoccupante que **les secteurs industriels sont parmi les plus exposés à la concurrence internationale**. En effet, contrairement à certaines activités peu délocalisables (cf. *supra*, II. A. 2. b), les industries de biens intermédiaires et de biens de consommation opèrent en règle générale sur des marchés, sinon mondiaux, au moins régionaux à l'échelle européenne, qui peuvent être approvisionnés indifféremment depuis la France ou depuis d'autres pays, sous réserve toutefois des coûts de transport.

Certes, eu égard notamment aux bouleversements qui ont marqué les réseaux de télécommunications, ce constat est également vérifié dans le cas de certaines activités de service, par exemple dans le cas des banques ou des services aux entreprises. Toutefois, malgré des exceptions, ces activités nécessitent le plus souvent des investissements moins lourds que ceux mis en œuvre par l'industrie (cf. le tableau précédent pour des exemples), et sont donc comparativement moins pénalisés, vis-à-vis de leurs concurrents étrangers, par l'existence, en France, de la taxe professionnelle (cf. *supra*, I).

Au total, il est clair que **tant le niveau que la répartition de la taxe professionnelle désavantagent les entreprises françaises face à la concurrence internationale, et pénalise spécifiquement les secteurs historiquement les plus exposés aux risques de délocalisation**.

⁵⁵ L'intensité capitalistique est définie comme le rapport entre les immobilisations corporelles et la valeur ajoutée brute.

⁵⁶ L'intensité capitalistique est définie comme le rapport entre les immobilisations corporelles et la valeur ajoutée brute.

3. La nature de la taxe professionnelle peut exercer un effet désincitatif sur les choix d'investissement au détriment de la France

L'impact économique de la taxe professionnelle n'est pas seulement la conséquence du poids du prélèvement auquel elle correspond (cf. *supra*), mais aussi de ses caractéristiques intrinsèques, et de la perception qu'en ont les entreprises et les investisseurs.

Certes, **en principe, les choix des investisseurs ne dépendent pas du stade auquel sont effectués les prélèvements obligatoires**. En effet, les décisions des agents économiques sont, en théorie, guidées par un objectif de maximisation des profits de l'entreprise après impôts. Dès lors, seul le niveau du prélèvement supporté, ainsi que l'assiette sur laquelle il repose, devraient être pris en considération dans les choix d'investissement.

Toutefois, cette règle ne vaut que sous réserve d'une information parfaite des entreprises sur leurs perspectives de profit et sur le prélèvement auquel, *in fine*, donnera lieu un investissement donné. Or, dans la réalité, les investisseurs ne disposent pas d'une information parfaite, et ne peuvent en particulier qu'estimer les flux financiers qui résulteront d'un investissement. Ils n'ont pas, dès lors, une information précise sur les prélèvements auxquels ils seront soumis.

Dans un tel environnement, les auditions d'entreprises auxquelles a procédé la commission semblent montrer que les caractéristiques intrinsèques de la taxe professionnelle, et notamment sa singularité et son mode de calcul, sont susceptibles d'exercer un effet désincitatif sur les décisions d'investissement.

a) une imposition trop singulière ?

Du fait de sa singularité, la taxe professionnelle, qui est d'autant plus importante que les investissements consentis sont élevés, peut susciter une certaine **incompréhension** de la part des investisseurs, notamment étrangers, et par suite, un effet néfaste sur l'attractivité de la France. De fait, selon l'Agence française des investissements internationaux, la taxe professionnelle serait la principale imposition à faire l'objet, à l'occasion des négociations préjudant aux choix de localisation des investissements internationaux, de demandes de subventions compensatrices de la part des investisseurs, même si les aides ne sont pas toujours octroyées dans le but affiché de compenser les cotisations dues au titre de cette imposition.

Ainsi certains investissements majeurs, tels que l'implantation du centre de R&D de l'Alliance à Crolles en 2002 (semi-conducteurs), pour lequel STMicroelectronics, Motorola et Philips ont bénéficié de 363 M€ d'aides publiques pour un projet de 1,35 Md€ d'investissement créant 1 200 emplois directs, ou plus récemment l'extension de Total au Havre (2003, pétro-chimie), qui a mobilisé 42 M€ d'aides publiques pour un investissement de 550 M€, n'ont-ils pu être obtenus qu'au prix de subventions importantes, correspondant à plusieurs années de versement de la taxe professionnelle. A l'inverse, dans certains cas, la charge représentée par la taxe professionnelle serait à l'origine de l'échec de certains projets d'investissement, tel celui, en 2004, de la société Saint Regis Paper (papier) en Seine-Maritime, pour lequel cette entreprise envisageait un investissement de 230 M€ qui aurait occasionné un prélèvement de taxe professionnelle de 31,2 M€ sur une période de huit ans.

Si l'octroi de subventions peut effectivement permettre de pallier l'impact de la taxe sur l'attractivité de la France, notamment dans le cas d'investissements importants, cette pratique n'est pas sans poser problème. En effet, elle induit au moins deux types d'effets néfastes :

- elle reporte sur l'Etat et sur les collectivités territoriales, qui en supportent pourtant les nuisances, les coûts induits par l'implantation d'investissements nouveaux sur le territoire national, et plus généralement, **ampute les budgets des collectivités publiques** au détriment des autres contribuables ;

- elle induit une mise en concurrence des collectivités par les entreprises à l'échelle internationale, rendant possibles des abus ;
- elle est source de **distorsions de concurrence**, à l'égard non seulement des grandes entreprises déjà installées sur le territoire, mais également des petites entreprises, qui n'ont pas une capacité de négociation suffisante pour prétendre à un régime de faveur.

De plus, **l'octroi de subventions publiques aux entreprises est aujourd'hui très étroitement encadré par le droit de la concurrence**, national et communautaire, qui limite cette pratique aux entreprises implantées dans les zones les plus défavorisées. Or, même si les négociations en cours à l'échelle de l'UE ne sont pas achevées sur ce plan, il est très probable qu'à compter de 2007, la quasi-totalité du territoire français sera exclue du bénéfice des dérogations actuellement en vigueur en matière d'aides publiques, compte tenu du niveau de développement, inférieur à la moyenne, des nouveaux Etats membres. Les marges de manœuvre rendues jusqu'à présent possibles par l'octroi de dérogations pourraient ainsi se trouver anéanties.

b) une imposition plus discriminante car calculée plus tôt ?

Les auditions auxquelles à procédé la commission ont fait apparaître la manière spécifique dont les acteurs économiques intègrent la taxe professionnelle dans leurs choix d'investissement.

En pratique, les évaluations de marges bénéficiaires ou de flux financiers prévisionnels auxquels se livrent les décideurs pour étayer leurs choix de production ou d'investissement **ne tiennent pas compte, en règle générale, des prélèvements sur le résultat**. En effet, si l'impact d'un investissement donné sur certains soldes intermédiaires de gestion, telle la marge brute dégagée par une production, peut souvent être évalué, il est en revanche très difficile, voire impossible, d'en apprécier l'effet sur le résultat fiscal d'une entreprise, surtout, compte tenu notamment de l'existence de régimes de groupes telle l'intégration fiscale, lorsqu'il s'agit d'une filiale d'une grande société. De même, il est tout aussi ardu, dans le cas d'une entreprise de taille importante disposant d'une gamme étendue de productions, d'évaluer l'impact, sur les soldes de gestion globaux, d'un investissement consenti dans le champ d'une production spécifique.

En revanche, **la taxe professionnelle, qui est fonction de l'investissement consenti, peut être approchée *ex ante***, et attribuée à un investissement donné. Dès lors, elle est considérée par les entreprises, de même d'ailleurs que l'IRAP italien ou les taxes foncières, comme une **charge d'exploitation**, et grève la rentabilité prévisionnelle des investissements envisagés.

Ainsi, lorsqu'une entreprise dispose de plusieurs sites de production, implantés dans divers pays européens, les choix de localisation des investissements sont opérés notamment au vu de la comparaison des **marges brutes** que permet d'obtenir chaque site. Le cercle des directeurs financiers, ainsi que certaines entreprises telles qu'Unilever France et Plastic Omnium, ont fourni à la commission des exemples détaillés d'investissements réels, qui mettent en évidence le fait que la taxe professionnelle pèse sur la marge brute des investissements effectués en France, désavantageant ainsi les sites de production situés sur notre territoire.

Par exemple, dans le cas d'un produit de consommation dont la production a été lancée par Unilever, la taxe professionnelle a eu pour effet de grever la marge brute dégagée par le site français de cette entreprise d'un point par rapport au site implanté en Allemagne. S'il peut sembler faible, cet écart est en réalité, selon Unilever, suffisant pour motiver une décision de localisation⁵⁷.

⁵⁷ Dans cet exemple, un point de marge brute équivaut à environ 5 à 6% du résultat net avant impôt.

En d'autres termes, le niveau et la répartition sectorielle de la taxe professionnelle ne sont pas les seuls facteurs pris en compte par les entreprises dans leurs choix de localisation d'investissements. Le caractère de charge d'exploitation que revêt la taxe professionnelle n'est pas neutre sur les décisions d'investissements, et peut, **même à niveau globalement égal de prélèvements obligatoires, obérer l'attractivité des sites industriels implantés sur le territoire français.**

III. LES PROPOSITIONS DE LA COMMISSION

Sur la base du constat qui précède, qui conclut à l'inadaptation de la taxe professionnelle, la commission a identifié, dans son rapport d'étape remis le 16 juillet au Premier ministre, plusieurs **pistes de réflexion**, qui ont fait l'objet d'un approfondissement au cours de l'automne.

Dans ce cadre, la commission a demandé la réalisation de simulations chiffrées des différents scénarios de réforme envisagés (cf. fiche n°16 de l'annexe III, pour une synthèse), dont la liste figure dans le tableau ci-dessous :

Scénario n°	Nature du scénario
1	Imposition des valeurs locatives foncières (VLF) à un taux local + imposition des équipements et biens mobiliers (EBM) à leur valeur nette comptable, par application d'un taux local
2	Imposition de la situation nette à un taux national
3	Imposition du chiffre d'affaires (CA) à un taux national
4	Imposition du CA, diminué des salaires, à un taux national
5	Imposition de la valeur ajoutée (VA) à un taux national
6	Imposition des VLF à un taux local et de la VA à un taux national
7	Imposition des VLF et de la VA à un taux local
8	Scénario 7 avec encadrement du taux d'imposition de la VA dans la fourchette 1,2% - 3,2%
9	Scénario 7 avec encadrement du taux d'imposition de la VA dans la fourchette 1,5% - 2,6%
10	Imposition des VLF à un taux local et de la VA à un taux national progressif
11	Imposition des VLF à un taux local et de l'excédent brut d'exploitation (EBE) à un taux national
12	Imposition des VLF, avec doublement de leur poids et application d'un taux local, et de l'EBE à un taux national
13	Imposition des VLF et de l'EBE à un taux local
14	Scénario 13 avec taux encadrés
15	Imposition des VLF à un taux local et du résultat fiscal à un taux national
16	Scénario 6 avec diminution du produit de 7 Md€

La commission a veillé à ce que ces scénarios respectent le cadre posé par les articles 34 et 72-2 de la Constitution⁵⁸, cadre qui a été complété par les nouveaux articles LO 1114-1 à 1114-4 du code général des collectivités territoriales (CGCT), issus de la loi organique n°2004-758 du 29 juillet 2004.

En particulier, l'article LO 1114-2 du CGCT dispose désormais que « *les ressources propres des collectivités territoriales sont constituées du produit des impositions de toutes natures dont la loi les autorise à fixer l'assiette, le taux ou le tarif, ou dont elle détermine, par collectivité, le taux ou une part locale d'assiette (...)* ». Le ratio ressources propres sur total des ressources ne peut descendre en-dessous du niveau atteint par chaque catégorie de collectivités territoriales en 2003⁵⁹.

L'objet des développements qui suivent est, à la lumière des résultats de cette seconde phase des travaux de la commission, de **présenter** et de **hiérarchiser** les propositions qu'elle soumet au Gouvernement, en vue de définir **une imposition plus équitable, plus efficace économiquement, et susceptible de restaurer de manière durable le lien fiscal entre territoires et entreprises**. Seront successivement abordées les questions du changement d'assiette, des modalités de fixation des taux, des régimes dérogatoires et de l'impact sur les ressources des collectivités territoriales et sur les cotisations des entreprises.

⁵⁸ L'article 34 de la Constitution précise que « *la loi fixe les règles concernant (...) l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* ».

Les deuxième et troisième alinéas de l'article 72-2 disposent quant à eux que « *[les collectivités territoriales] peuvent recevoir tout ou partie du produit des impositions de toutes natures. La loi peut les autoriser à en fixer l'assiette et le taux dans les limites qu'elle détermine.*

Les recettes fiscales et les autres ressources propres des collectivités territoriales représentent, pour chaque catégorie de collectivités, une part déterminante de l'ensemble de leurs ressources. La loi organique fixe les conditions dans lesquelles cette règle est mise en œuvre. »

⁵⁹ Article LO 1114-3 du code général des collectivités territoriales.

Les principales propositions abordées *infra* constituent le dénominateur commun des opinions diverses exprimées par les membres de la commission, qui ont été invités, lors de la séance du 30 novembre, à se prononcer expressément sur le principe et sur les contours de chacun des aspects essentiels de la réforme. Il sera également fait état, le cas échéant, des prises de position différentes exprimées sur des points précis par certains membres de la commission.

A. L'assiette, enjeu principal de la réforme

Le choix de l'assiette du nouvel impôt économique local constitue sans nul doute le **principal enjeu de la réforme**. En effet, les défauts du système actuel, qui font l'objet des développements précédents, sont pour la plupart intrinsèquement liés à l'assiette d'imposition, et plus précisément à la taxation des équipements et biens mobiliers (EBM), qui en constituent le principal élément.

Dans ces conditions, **un aménagement du régime actuel**, qui laisserait subsister en tout ou partie l'assiette EBM, n'apporterait qu'une réponse imparfaite au constat qui précède. Une réforme plus profonde répond mieux aux objectifs fixés par le Premier ministre (1).

Parmi les **assiettes de substitution**, la valeur ajoutée et, dans une moindre mesure, l'excédent brut d'exploitation semblent les mieux adaptés à l'objectif, fixé par le Gouvernement, d'instauration d'une imposition plus efficace économiquement, plus équilibrée entre les facteurs de production et les secteurs économiques et plus équitable pour les entreprises (2).

Enfin, **la restauration d'un lien fort entre territoires et entreprises**, qui constitue un objectif central de la réforme, nécessite la localisation de l'assiette sur le territoire de chaque collectivité au moyen d'une clef de répartition, et plaide en faveur du maintien d'un élément d'assiette fondé sur la valeur locative foncière (3).

1. Abandonner l'assiette constituée par les EBM

Les défauts du système actuel de la taxe professionnelle relevés dans les deux premières parties du rapport sont, pour la plupart, indissociables de l'assiette d'imposition, constituée par les équipements et biens mobiliers :

- handicapant directement les investissements, cette assiette est désormais, à force d'aménagements, **fortement concentrée** sur un nombre réduit d'entreprises, et exerce un effet désincitatif qui pénalise la France dans la concurrence internationale (cf. *supra*, II, p. 23 et suiv.) ;
- répartie de façon inégale sur le territoire, elle **accentue les écarts de richesse** entre collectivités, sans pour autant assurer – l'Etat prenant en charge une part croissante de son produit par le biais de l'encadrement en fonction de la valeur ajoutée – la pérennité du lien entre territoires et entreprises (cf. *supra*, II, p. 19 et suiv.) ;
- exigeant un suivi immobilisation par immobilisation, cette assiette est, pour les contribuables comme pour l'administration, **d'une gestion complexe**, que les réformes successives n'ont fait qu'accentuer (cf. *supra*, I, p. 6 et suiv.).

Pour pallier ces inconvénients, **trois modalités d'aménagement du régime actuel** de la taxe professionnelle ont fait l'objet d'un approfondissement :

- la valorisation de l'assiette EBM à la **valeur nette comptable** (VNC), et non plus à la valeur historique ;
- la restauration d'un **encadrement réel des taux** en fonction de la valeur ajoutée ;

- **l'élargissement de l'assiette EBM** à d'autres éléments physiques représentatifs des facteurs de production.

a) la prise en compte des EBM à la valeur nette comptable, et non à la valeur historique, ne remédie pas aux défauts actuels de la taxe professionnelle

Les **équipements et biens mobiliers**, qui constituent 79% des bases de la taxe professionnelle, sont actuellement pris en compte à leur valeur historique, c'est-à-dire à leur valeur brute au bilan, sans imputation des amortissements. Ce mode de comptabilisation est source de difficultés comptables pour les entreprises, notamment les PME (cf. *supra*, I, pp. 7 et 8, ainsi que la fiche n°3 de l'annexe III), et peut, inversement, donner lieu à des optimisations. Surtout, comme l'ont mis en évidence les auditions auxquelles a procédé la commission, l'évaluation des investissements à leur **coût historique**, qui ne tient compte ni de leur valeur d'utilisation, ni de leur dépréciation, aboutit à des situations aberrantes, en particulier dans le cas d'équipements qui, bien que n'étant presque plus utilisés, continuent toutefois à occasionner une charge fiscale importante.

Pour pallier ces difficultés, la commission a envisagé l'hypothèse, tout en maintenant les bases physiques actuelles, d'asseoir désormais l'impôt sur la **valeur nette comptable des équipements et biens mobiliers**. Cette option présente, en effet, l'avantage de mieux prendre en compte la dépréciation des EBM dans le temps, qu'expriment les dotations aux amortissements.

Toutefois, **l'approfondissement de cette hypothèse en fait apparaître les limites**. Outre qu'elle ne répond pas aux critiques adressées à l'assiette actuelle, notamment en ce qui concerne la complexité de sa gestion, elle serait susceptible d'induire une **aggravation**, à plusieurs égards :

- une telle assiette induirait, à produit constant, une taxation accrue les premières années et moindre à terme. Dès lors, l'**effet désincitatif** précédemment relevé serait concentré sur les investissements les plus récents ;
- elle serait défavorable aux entreprises dont le cycle d'investissement est le plus court. Cette évolution irait à l'encontre de l'un des objectifs fixés par le Premier ministre ;
- Les simulations réalisées par la direction générale des impôts (cf. tableau ci-dessous, voir également fiche n°16 de l'annexe III) montrent que le passage à la VNC se traduirait par un transfert de charge au détriment du secteur industriel, dont l'imposition croîtrait de 8%, alors même qu'il est déjà le plus fortement taxé.

Secteur d'activité	Nombre d'entreprises	Cotisation			Part dans la VA	Part dans la masse salariale	Scénario 1 : VLF TL + EBM VNC TL
		Cotisation TP 2003 (en M€)	TP à législation 1998	Cotisation TP 2003			
Industrie	272 100	9 700	45%	49%	37%	36%	54%
Commerce	278 500	2 800	16%	14%	13%	17%	13%
Services	376 900	6 300	34%	32%	43%	40%	30%
Finance	11 300	1 000	5%	5%	6%	8%	3%
Total	938 800	19 800	100%	100%	100%	100%	100%
CA (k€) 0 à 2 000	828 800	2 600	20%	13%	ND	ND	16%
De 2 000 à 10 000	82 100	2 300	14%	12%	ND	ND	12%
De 10 000 à 50 000	21 600	3 100	15%	16%	ND	ND	15%
50 000 et +	6 300	11 800	51%	60%	ND	ND	58%
Total	938 800	19 800	100%	100%	ND	ND	100%

Source : DGI/M2

NB :

- Pour les besoins des simulations, ont été rassemblées dans le secteur « industrie » les catégories EA à EH de la nomenclature de produits de la comptabilité nationale, c'est-à-dire les activités industrielles ainsi que les secteurs de l'énergie et du BTP. Le secteur « services » regroupe les catégories EK et EM à ER de la même nomenclature, c'est-à-dire le secteur des transports et les services.
- Ces simulations portent sur 940 000 entreprises, et excluent les entreprises imposées selon un régime dérogatoire (VLF seule ou VLF + recettes), ainsi que cinq grandes entreprises nationales (pour la méthodologie, cf. fiche n°16 de l'annexe III, et notamment la pièce jointe n°11).
- Compte tenu des règles d'arrondi, le total des arrondis n'est pas toujours égal à 100%.

Malgré ces inconvénients, la CGPME a indiqué qu'elle était favorable au maintien de l'assiette EBM actuelle, évaluée à la VNC, en ce qui concerne les petites et moyennes entreprises réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à 7,6 M€ (cf. également *infra*, E. 2.).

b) la restauration d'un plafonnement effectif en fonction de la valeur ajoutée, compensé par un relèvement de la cotisation minimale, aboutirait à une re-centralisation de la taxe

Le **plafonnement** de la taxe sur la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée, dont le coût, supporté par l'Etat, s'est élevé à 6,5 Md€ en 2003, a pour objectif d'éviter que des entreprises supportent, du fait de l'importance de leur base imposable ou du niveau des taux locaux d'imposition, une charge fiscale excessive par rapport à leur valeur ajoutée.

Ce dispositif est toutefois applicable **dans la limite des taux pratiqués en 1995**, l'accroissement des cotisations occasionné par les augmentations de taux constatées depuis lors demeurant à la charge des entreprises. De ce fait, 41% des entreprises plafonnées – soit 9,1% du nombre total d'entreprises – subissent aujourd'hui une **imposition effective supérieure à 4% de leur valeur ajoutée**, pour un montant de cotisations excédant le plafond évalué à 1,1 Md€ en 2003 (cf. *supra*, p. 26).

Pour remédier à cette situation, source de surimposition pour les entreprises concernées, plusieurs propositions, faites notamment par l'Assemblée des départements de France, ont été avancées en vue de **rétablir un plafonnement réel en fonction de la valeur ajoutée**, en abaissant le plafond, en supprimant le gel des taux ou bien en actualisant l'année de référence. Il en ressort que la suppression du gel des taux induirait un surcoût budgétaire de 1 075 M€ pour l'Etat. Celui-ci pourrait être compensé par une augmentation de la cotisation minimale en fonction de la valeur ajoutée de 0,4 point, de 1,5% à 1,9%.

Une telle mesure, qui serait neutre pour les collectivités territoriales, n'aurait qu'un impact limité du point de vue des entreprises. Le rétablissement du plafonnement serait favorable aux entreprises du secteur industriel, dont la cotisation baisserait d'environ 0,5Md€, tandis que la compensation occasionnée par la hausse de la cotisation minimale pèserait, pour une moitié, sur les entreprises financières, et pour l'autre, sur les entreprises des secteurs du commerce et des services.

Secteur d'activité	Nombre d'entreprises	Cotisation TP 2003 (en M€)	Cotisation TP 2003	Part dans la VA	Diminution de cotisation (dégel des taux)	Augmentation de la cotisation minimale	Solde (effet global)	Scén. 18 : Cotisation TP 2003 simulée
Industrie	272 100	9 700	49%	37%	-718	224	-494	46%
Commerce	278 500	2 800	14%	13%	-63	170	107	15%
Services	376 900	6 300	32%	43%	-284	417	133	32%
Finance	11 300	1 000	5%	6%	-10	264	254	6%
Total	938 800	19 800	100%	100%	-1 075	1 075	0	100%

Source : DGI/M2

NB :

- Pour les besoins des simulations, ont été rassemblées dans le secteur « industrie » les catégories EA à EH de la nomenclature de produits de la comptabilité nationale, c'est-à-dire les activités industrielles ainsi que les secteurs de l'énergie et du BTP. Le secteur « services » regroupe les catégories EK et EM à ER de la même nomenclature, c'est-à-dire le secteur des transports et les services.
- Ces simulations portent sur 940 000 entreprises, et excluent les entreprises imposées selon un régime dérogatoire (VLF seule ou VLF + recettes), ainsi que cinq grandes entreprises nationales (pour la méthodologie, cf. fiche n°16 de l'annexe III, et notamment la pièce jointe n°11).
- Compte tenu des règles d'arrondi, le total des arrondis n'est pas toujours égal à 100%.

Quoique non négligeables, de tels transferts seraient insuffisants pour rééquilibrer, entre les secteurs de l'économie, la charge fiscale actuelle de la taxe professionnelle. A l'opposé, le rétablissement d'un plafonnement réel en fonction de la valeur ajoutée aurait plusieurs inconvénients :

- il pérenniserait un dispositif d'une gestion complexe, qui occasionne chaque année environ 150 000 réclamations de la part des contribuables, et complique singulièrement le circuit de financement de la taxe professionnelle ;
- il accentuerait l'effet anesthésiant exercé par le plafonnement sur les redevables les plus fortement imposés, qui redeviendraient totalement insensibles aux augmentations de taux décidées par les collectivités locales ;
- par suite, il exercerait un effet déresponsabilisant sur ces dernières, les augmentations de taux qu'elles décideraient étant prises en charge par l'Etat ;
- enfin, la restauration d'un plafonnement réel en fonction de la valeur ajoutée au taux actuel supprimerait l'avantage relatif consenti aux intercommunalités, qui bénéficient depuis 1999 d'un plafonnement en fonction du taux de l'année d'imposition jusqu'à la fin de la période transitoire.

Cette proposition **conduirait donc à renforcer la nationalisation de fait de la taxe professionnelle** : la suppression du gel des taux, qui a précisément été institué pour que les entreprises plafonnées, et non l'Etat, subissent désormais les conséquences des augmentations de taux votées par les collectivités territoriales, aurait un **effet incitatif à la hausse des taux**, et donc un **coût budgétaire pour l'Etat important et non maîtrisé**.

La limitation du coût budgétaire pour l'Etat, par un **relèvement de la cotisation minimale** assise sur la valeur ajoutée, ajouterait à la déconnexion entre les montants de taxe professionnelle payés par les entreprises et les sommes perçues par les collectivités, l'Etat s'interposant progressivement entre les entreprises et les collectivités pour opérer des redistributions sans lien avec la localisation des bases physiques d'imposition.

La majorité des membres de la commission⁶⁰ a été sensible aux inconvénients de cette solution qui, même si elle resserre la fourchette d'imposition des entreprises, **accentuerait le rôle d'intermédiation financière joué par l'Etat et affaiblirait**, au fil des relèvements du plancher assis sur la valeur ajoutée, **le lien entre l'activité économique et les territoires**.

⁶⁰ L'assemblée des départements de France reste favorable, dans son principe, à une telle réforme.

Toutefois, les défauts de cette proposition pourraient être atténués par la substitution au mécanisme du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée d'un **mécanisme d'encadrement des taux votés localement et assis sur le foncier et les EBM**. En effet, un tel encadrement, qui interdirait aux collectivités de voter des taux inférieurs ou supérieurs aux limites d'une fourchette permettrait de supprimer l'intervention de l'Etat dans le financement de la taxe professionnelle et redonnerait aux collectivités territoriales la responsabilité entière du montant de l'impôt. Il faut noter cependant que ce système impliquerait un recyclage des ressources fiscales des collectivités au plancher du taux d'imposition vers les collectivités au plafond de ce taux (cf. *infra* B. 2.).

Cette solution aurait l'inconvénient de laisser subsister l'assiette actuelle dont les deux premières parties du rapport ont montré qu'elle constituait le principal défaut de la taxe professionnelle. Dans ces conditions, la majorité des membres de la commission n'a pas davantage retenu cette variante de la solution précédemment écartée.

c) l'élargissement de l'assiette à d'autres éléments physiques s'apparenterait à un retour à la situation antérieure à la réforme de 1998

Les **facteurs de production** présentent des caractéristiques communes qui militent en faveur de leur imposition au niveau local :

- les dépenses des collectivités sont plutôt proportionnées à ces éléments physiques qu'aux grandeurs comptables, et notamment au résultat ;
- les facteurs de production sont directement et facilement localisables. Ils sont moins soumis à des comportements d'optimisation fiscale, encore que leur évaluation offre certaines possibilités en ce domaine ;
- leur volatilité est faible et les collectivités encourent moins de risques sur ces bases.

Dans la mesure, notamment, où le passage à la valeur nette comptable des EBM évoqué *supra* diviserait mécaniquement les bases brutes par un facteur 2,5, il a donc été envisagé d'**élargir corrélativement l'assiette de la taxe professionnelle à d'autres facteurs de production**.

L'**élargissement de l'assiette** de la taxe professionnelle à d'autres facteurs de production que les bases foncières et les équipements et biens mobiliers renvoie en réalité à la question de la **réintégration des salaires**, progressivement exclus de la base d'imposition entre 1999 et 2003 alors qu'ils correspondent au principal facteur de production. On notera que d'ores et déjà, les salaires servent encore indirectement d'assiette à environ 30% de la TP nette⁶¹, soit un niveau comparable à celui constaté en 1998.

Cependant, la réintroduction des salaires dans la base taxable réduirait, pour l'essentiel, la réforme appelée de ses vœux par le Président de la République à **un retour au système antérieur**, dont la complexité, l'inefficacité économique et l'inéquité pour les entreprises comme pour les collectivités, rappelées *supra* (cf. I et II), ont été constamment critiquées depuis l'instauration de la taxe professionnelle⁶².

En définitive, les pistes de réflexion qui précèdent, dont le point commun est de tendre vers un aménagement du régime actuel en conservant les équipements et biens mobiliers dans l'assiette imposable, se révèlent insuffisantes pour remédier aux principaux défauts du système. Dans ces conditions, **une majorité de membres de la commission a privilégié l'exclusion des EBM de**

⁶¹ Les salaires forment 57% environ de la valeur ajoutée, qui elle-même représente, en pratique, plus de 50% de l'assiette de la TP nette (cf. *supra* I).

⁶² Et en dernier lieu par le Conseil des impôts, dans son XV^{ème} rapport de 1997 sur la taxe professionnelle (voir également *supra*, ainsi que la fiche n°1 de l'annexe III, pp. 3 & 4).

l'assiette imposable, et donc une réforme ambitieuse, qui seule est de nature à déboucher sur une nouvelle imposition conforme aux objectifs d'équité et de neutralité économique de l'impôt.

Toutefois, l'association des maires de France (AMF) a indiqué qu'elle souhaitait que l'assiette de la nouvelle taxe comporte au moins deux tiers d'éléments physiques, le surplus étant constitué par un élément comptable. Par ailleurs, la CGPME a manifesté sa préférence pour le maintien de l'assiette EBM pour les petites entreprises.

2. Instaurer une assiette principalement constituée par un solde comptable

Si elle ne reposait plus, à titre principal, sur l'investissement, la nouvelle assiette pourrait être conçue à partir d'**agrégats comptables**, tels le chiffre d'affaires, la valeur ajoutée, l'excédent brut d'exploitation ou le résultat net, éventuellement après retraitement.

A titre liminaire, il est précisé que les transferts entre collectivités, qui dépendent davantage du taux et de ses modalités que de l'assiette, seront pour l'essentiel examinés *infra* (cf. D).

a) avantages et inconvénients des assiettes comptables

L'introduction d'une assiette comptable n'est pas une idée véritablement nouvelle. La loi du 10 janvier 1980 en faisait un objectif à terme, qui envisageait le remplacement intégral de l'assiette actuelle par une base constituée par la valeur ajoutée des entreprises (cf. *supra*, p. 9, et la fiche n°1 de l'annexe III). Plus récemment, cette piste a été évoquée, tant par le conseil des impôts, dans son rapport précité, qui a notamment étudié la valeur ajoutée et évoqué la notion d'excédent brut d'exploitation, que par le rapport sur les finances locales de mars 2002, qui envisage également l'intégration de la valeur ajoutée comme base exclusive ou partielle de la taxe professionnelle.

Les **soldes intermédiaires de gestion (SIG)** présentent l'avantage, notamment, de ne pas obliger les entreprises à tenir une comptabilité physique, distincte des outils comptables habituels. En d'autres termes, ils constituent sans nul doute des assiettes d'imposition plus **modernes** et plus **praticables** que les bases physiques actuelles. A cet égard, il convient de souligner que **la France est le seul pays de l'OCDE à conserver un impôt local sur les entreprises assis sur l'investissement en équipements et biens mobiliers** (cf. *supra*, I et II).

Certes, **les SIG n'ont de sens qu'au niveau de l'entreprise**, et non pas de l'établissement. Toutefois, l'assiette comptable des entreprises dont l'activité se déploie sur les territoires de plusieurs collectivités peut être répartie sur la base d'indicateurs, ou clefs de répartition. En d'autres termes, **les assiettes comptables peuvent être tout aussi respectueuses du lien entre territoires et entreprises que les assiettes physiques** (cf. *infra*, 3).

Les SIG ont cependant divers **inconvénients** en commun avec les assiettes physiques, voire certains défauts spécifiques dont il faut tenir compte.

Sur le plan de l'efficacité économique, les assiettes comptables ne sont pas directement corrélées aux coûts occasionnés, pour les collectivités territoriales, par la présence d'activités économiques sur leur territoire. Dès lors, elles ne sont pas supérieures aux assiettes physiques sur le plan du respect du principe d'équivalence entre coûts et produit de l'impôt. Quant à la **volatilité** propre aux assiettes comptables, elle est généralement supérieure à celle des assiettes physiques (cf. *infra*).

Sur le plan pratique, les SIG peuvent, tout autant que l'assiette actuelle, donner lieu à des **optimisations** fiscales (cf. fiche n°19 de l'annexe III). Les définitions fiscales actuelles de ces SIG ne tiennent pas compte de l'entrée en vigueur des nouvelles normes comptables IFRS. Ils peuvent, par ailleurs, revêtir un sens différent selon les secteurs d'activité, en particulier dans les secteurs de la banque et de l'assurance, leur utilisation comme assiette d'imposition nécessitant, dès lors, des

adaptations sectorielles (cf. *infra*). En résumé, si ces SIG doivent servir d'assiette à la nouvelle imposition sur les entreprises, leur définition devra être réexaminée.

Toutefois, au-delà de ces caractères communs, chaque assiette comptable présente une portée économique, une incidence sur les collectivités et sur les entreprises différentes.

b) inflationniste et économiquement distorsive, une assiette fondée sur le chiffre d'affaires aboutirait à une répartition déséquilibrée du nouvel impôt

L'assiette comptable la plus large est le **chiffre d'affaires**. Elle permet d'atteindre un rendement élevé avec un taux très faible. Elle est déjà utilisée pour l'imposition actuelle à la taxe professionnelle des bénéficiaires non commerciaux (fraction des recettes), et assiege également la contribution sociale de solidarité des sociétés, versée aux organismes sociaux. Elle présente, surtout, l'avantage majeur d'être neutre sur les décisions des entreprises en matière d'internalisation ou d'externalisation du processus de production ou de création de valeur. Par suite, et c'est là, sans doute, son principal attrait, **elle ne favorise pas les importateurs au détriment des entreprises qui produisent sur le territoire national**.

Les services statistiques de la DGI ont simulé **deux variantes** d'impôt assis sur le chiffre d'affaires, que présente la fiche n°16 de l'annexe III :

- la première évalue l'impact d'une assiette constituée par le chiffre d'affaires, avec un taux national d'imposition fixé, pour permettre la reconstitution du produit de l'impôt, à 0,57% ;
- la seconde privilégie une assiette constituée par le chiffre d'affaires, minoré des salaires, afin de peser moins fortement sur les secteurs à forte intensité de main d'œuvre.

Secteur d'activité	Nombre d'entreprises	Cotisation TP 2003 (en M€)	Cotisation TP à législation 1998	Cotisation TP 2003	Part dans la VA	Part dans la masse salariale	Scénario 3 CA TN	Scénario 4 : CA-salaires TN
Industrie	272 100	9 700	45%	49%	37%	36%	37%	36%
Commerce	278 500	2 800	16%	14%	13%	17%	27%	28%
Services	376 900	6 300	34%	32%	43%	40%	25%	24%
Finance	11 300	1 000	5%	5%	6%	8%	11%	12%
Total	938 800	19 800	100%	100%	100%	100%	100%	100%
CA (k€) 0 à 2 000	828 800	2 600	20%	13%	ND	ND	10%	9%
De 2 000 à 10 000	82 100	2 300	14%	12%	ND	ND	10%	9%
De 10 000 à 50 000	21 600	3 100	15%	16%	ND	ND	13%	13%
50 000 et +	6 300	11 800	51%	60%	ND	ND	68%	70%
Total	938 800	19 800	100%	100%	ND	ND	100%	100%

Source : DGI/M2

NB :

- Pour les besoins des simulations, ont été rassemblées dans le secteur « industrie » les catégories EA à EH de la nomenclature de produits de la comptabilité nationale, c'est-à-dire les activités industrielles ainsi que les secteurs de l'énergie et du BTP. Le secteur « services » regroupe les catégories EK et EM à ER de la même nomenclature, c'est-à-dire le secteur des transports et les services.
- Ces simulations portent sur 940 000 entreprises, et excluent les entreprises imposées selon un régime dérogatoire (VLF seule ou VLF + recettes), ainsi que cinq grandes entreprises nationales (pour la méthodologie, cf. fiche n°16 de l'annexe III, et notamment la pièce jointe n°11).
- Compte tenu des règles d'arrondi, le total des arrondis n'est pas toujours égal à 100%.

Les résultats de ces deux simulations sont comparables, dès lors que les salaires pèsent peu en comparaison du chiffre d'affaires. En termes de répartition sectorielle de la charge fiscale, deux constats peuvent être dressés :

- ces scénarios sont **équilibrés pour l'industrie, l'énergie et le BTP**, dont la part dans le produit de l'impôt baisserait jusqu'à devenir proportionnée à leur contribution à la richesse nationale ;
- en revanche, ils font supporter au secteur du **commerce** et aux **activités financières** une charge fiscale deux fois supérieure à leur part dans le PIB, au profit du secteur des **services** ; les activités commerciales, notamment, seraient particulièrement touchées, en raison de leur caractère peu capitalistique et peu intensif en valeur ajoutée.

Par ailleurs, une assiette principalement constituée par le chiffre d'affaires pèserait fortement sur les grandes entreprises (CA > 50 Md€), dont la cotisation augmenterait de 2 Md€.

Enfin, **une telle assiette est celle dont l'incidence sur les collectivités territoriales serait, si un taux national lui était appliqué⁶³, la plus forte :**

- les 15 000 communes et 780 EPCI perdants verraient leur produit diminuer, globalement, de 4,4 Md€ ;
- les ressources des 6 500 communes et 150 EPCI gagnants s'accroîtraient dans les mêmes proportions.

Ces simulations mettent donc en évidence le fait qu'**une assiette essentiellement fondée sur le chiffre d'affaires induirait des transferts très importants par rapport à la situation actuelle, sans pour autant aboutir à un résultat satisfaisant en termes, notamment, de répartition sectorielle de la charge fiscale.**

Ce constat renvoie, plus généralement, au caractère **faiblement représentatif de la capacité contributive des entreprises** que revêt le chiffre d'affaires. En effet, situé le plus en amont du compte de résultat, ce solde « intermédiaire » de gestion ne tient compte d'aucune des charges supportées par les entreprises. Par suite, il aboutit à taxer uniformément les activités, qu'elles soient ou non intenses en valeur ajoutée, et quelle que soit leur rentabilité.

Par ailleurs, et indépendamment même des transferts qu'il serait susceptible d'occasionner, trois griefs majeurs peuvent être adressés à ce type d'imposition :

- d'une part, plus un circuit économique comprend d'acteurs et plus le montant des taxes acquittées dans le prix final sera important. Cette assiette induit donc de fortes **distorsions** selon le degré de concentration verticale des entreprises ;
- d'autre part, une taxe non déductible sur le chiffre d'affaires a, globalement, un caractère **directement inflationniste**, notamment lorsqu'elle concerne des secteurs à faible taux de marge, tels que, précisément, celui du commerce. En effet, elle dégrade fortement le taux de marge des entreprises, les incitant à répercuter immédiatement la taxe dans les prix pour rétablir leur rentabilité. Pour pallier, en partie, un tel inconvénient, il aurait pu être envisagé de **déduire la taxe acquittée en amont**, mais cette option, qui rapprocherait les principes régissant le nouvel impôt de ceux qui sous-tendent le fonctionnement de la taxe sur la valeur ajoutée, n'est pas compatible, précisément pour ce motif, avec le droit communautaire, notamment la 6^{ème} directive TVA ;
- corollaire de son effet inflationniste, **une taxe reposant sur le chiffre d'affaires se répercute inévitablement sur le consommateur final**. En d'autres termes, le remplacement de la taxe professionnelle par une telle imposition aurait, plus directement sans doute que si elle était assise

⁶³ Voir *infra*, B., ainsi que la fiche n°16 de l'annexe III. Rappelons qu'au cas où cette assiette serait taxée à un taux déterminé localement, les transferts de produit seraient nuls pour les collectivités, ou relativement modérés si ce taux était encadré.

sur un autre SIG, pour effet de transférer sur les ménages une partie de la charge fiscale correspondante.

Au total, compte tenu de ces inconvénients, **la commission s'est, à l'unanimité de ses membres, prononcée en défaveur de la substitution à la taxe professionnelle d'une imposition dont l'assiette de droit commun serait constituée par le chiffre d'affaires des entreprises**⁶⁴.

c) volatil et déjà mis à contribution pour asseoir d'autres impositions, le bénéfice net des entreprises ne pourrait entrer que marginalement dans l'assiette d'imposition

Outre les Etats, tels la Finlande ou le Danemark, dans lesquels l'impôt sur les sociétés est partiellement affecté aux collectivités locales, le **résultat net** des entreprises constitue l'assiette principale des impôts locaux sur l'activité économique dans plusieurs Etats de l'OCDE, au nombre desquels l'Allemagne (*Gewerbesteuer*) et les Etats-Unis (*Corporate Income Tax*). Envisagée par le projet de loi initial de 1974, l'inclusion du bénéfice dans l'assiette de la taxe professionnelle a finalement été écartée lors de la réforme de 1975.

Des avantages non négligeables

Solde intermédiaire de gestion le plus aval, le résultat net présente pour cette raison **des caractéristiques largement symétriques à celles du chiffre d'affaires**. Ce SIG pourrait être constitué soit par le résultat fiscal qui sert d'assiette aux impositions sur le revenu (IS et IR), soit, en excluant les éléments exceptionnels, par le biais du résultat courant. Cette assiette, la plus étroite parmi les soldes intermédiaires de gestion, est aussi la plus **représentative de la capacité contributive des entreprises**, dès lors qu'elle tient compte de l'ensemble des charges supportées – sous quelques réserves, toutefois, si l'on privilégie le résultat courant ou le résultat d'exploitation. Cette caractéristique, qui constitue le principal avantage d'une assiette principalement constituée par le bénéfice net, a deux corollaires :

- une telle assiette est **contra-cyclique**, ce qui signifie qu'une imposition locale reposant sur le bénéfice exercerait un effet stabilisateur sur l'économie, et **allégerait la charge fiscale pesant sur les entreprises en difficulté** ;
- cette assiette ne constitue pas comptablement une charge d'exploitation pour les entreprises et, dans cette mesure, pèse moins sur les choix de localisation des investissements internationalement mobiles.

L'instauration d'une imposition locale des résultats⁶⁵ **rééquilibrerait très nettement la charge supportée par les entreprises des secteurs de l'industrie, de l'énergie et du BTP**, sans affecter notablement la situation, aujourd'hui favorable, des entreprises de services. En revanche, elle **ferait peser sur le secteur du commerce une imposition accrue, et surtout, doublerait celle des entreprises du secteur financier**, dont la charge fiscale serait très supérieure à leur contribution à la valeur ajoutée. Toutefois, il pourrait être envisagé d'adopter une définition spécifique du résultat net, qui aboutisse à modérer l'impact de cette assiette pour le secteur financier.

⁶⁴ Sans se prononcer en faveur d'une assiette d'imposition constituée par le chiffre d'affaires, le Groupement des professions de services (GPS) s'est toutefois déclaré favorable à un système de tunnélisation, qui fixerait, en proportion du chiffre d'affaires de chaque entreprise, un plafond et, le cas échéant, un plancher d'imposition. L'un des objectifs de cette mesure serait de limiter le nombre des entreprises pour lesquelles la réforme se traduirait par un alourdissement de charge fiscale très sensible.

⁶⁵ Compte tenu de l'étroitesse de cette assiette, les simulations la combinent avec le maintien de la base constituée par la VLF (cf. fiche n°16 de l'annexe III).

Secteur d'activité	Nombre d'entreprises	Cotisation TP 2003 (en M€)	Cotisation TP à législation 1998	Cotisation TP 2003	Part dans la VA	Part dans la masse salariale	Scénario 15 : VLF TL + Résultat TN
Industrie	272 100	9 700	45%	49%	37%	36%	36%
Commerce	278 500	2 800	16%	14%	13%	17%	18%
Services	376 900	6 300	34%	32%	43%	40%	35%
Finance	11 300	1 000	5%	5%	6%	8%	11%
Total	938 800	19 800	100%	100%	100%	100%	100%
CA (k€) 0 à 2 000	828 800	2 600	20%	13%	ND	ND	18%
De 2 000 à 10 000	82 100	2 300	14%	12%	ND	ND	12%
De 10 000 à 50 000	21 600	3 100	15%	16%	ND	ND	13%
50 000 et +	6 300	11 800	51%	60%	ND	ND	58%
Total	938 800	19 800	100%	100%	ND	ND	100%

Source : DGI/M2

NB :

- Pour les besoins des simulations, sont rassemblées dans le secteur « industrie » les catégories EA à EH de la nomenclature de produits de la comptabilité nationale, c'est-à-dire les activités industrielles ainsi que les secteurs de l'énergie et du BTP. Le secteur « services » regroupe les catégories EK et EM à ER de la même nomenclature, c'est-à-dire le secteur des transports et les services.
- Ces simulations portent sur 940 000 entreprises, et excluent les entreprises imposées selon un régime dérogatoire (VLF seule ou VLF + recettes), ainsi que cinq grandes entreprises nationales (pour la méthodologie, cf. fiche n°16 de l'annexe III).

Au sein de chacun des secteurs, ces transferts de charge fiscale seraient en moyenne favorables aux grandes et aux moyennes entreprises, en cas de taux d'imposition uniforme (sur les conséquences de l'adoption d'un taux progressif, cf. *infra*).

Enfin, dans le cas où un taux uniforme serait appliqué à cette assiette sur l'ensemble du territoire, les ressources des collectivités territoriales seraient affectées par des transferts de grande ampleur, comparables à ceux qu'occasionnerait une assiette CA :

- les quelque 12 000 communes perdantes verraient leur revenu amputé de 1,7 Md€, tandis que 10 000 communes bénéficieraient d'un surcroît global de ressources de 3,9 Md€ ;
- 740 EPCI à TPU perdraient environ 2,7 Md€, les recettes de 200 d'entre eux s'accroissant de 490 M€.

Une assiette déjà soumise à une pression fiscale importante

Trois arguments plaident en défaveur d'une imposition locale assise principalement sur le résultat net des entreprises.

Tout d'abord, **l'étroitesse de cette assiette la rend très volatile**. Notamment, son caractère contra-cyclique, dont l'intérêt du point de vue des entreprises n'est pas douteux, apparaît difficilement compatible avec les besoins de financement des collectivités, qui sont d'essence acyclique, et même susceptibles, notamment en matière sociale, de s'accroître en phase basse du cycle économique. Les comparaisons internationales corroborent cette analyse, qui font apparaître l'ampleur des fluctuations occasionnées par cette assiette sur les recettes de collectivités territoriales, notamment dans le cas de l'Allemagne (cf. fiche n°14 de l'annexe III).

En outre, **un impôt reposant exclusivement sur les résultats s'écarterait de la recherche de l'équivalence avec les coûts** (services rendus, nuisances) supportés par les collectivités du fait des activités économiques exercées sur leur territoire, d'autant plus qu'un impôt assis sur le résultat net ne serait pas déductible des impôts nationaux sur le revenu.

Enfin, et il faut y voir le principal écueil à l'instauration d'un impôt local sur les bénéficiaires, **la reconstitution du produit de la taxe professionnelle se traduirait par une imposition additionnelle de 9 points sur les bénéfices**, même en conservant l'assiette VLF et en tenant compte

des effets liés à la déductibilité de l'impôt actuel. Au total, dans le cas des entreprises par ailleurs soumises à l'IS, l'assiette constituée par les résultats serait grevée d'un prélèvement global excédant 42%⁶⁶.

Surtout, dans un contexte marqué par une concurrence fiscale internationale accrue, tant au sein de l'Union européenne que vis-à-vis de l'extérieur, cet accroissement du taux affiché d'imposition des bénéficiaires, qui le porterait en France à un niveau très supérieur à celui observé dans les principaux pays de l'Union européenne (30% en moyenne), nuirait à l'attractivité du territoire français.

Dans ces conditions, quels que soient les mérites de cette base d'imposition, les membres de la commission qui se sont exprimés sur ce point ont estimé que le résultat ne pourrait être retenu, au mieux, que pour une **part marginale** de l'assiette actuelle du nouvel impôt.

d) la valeur ajoutée constitue une assiette stable, qui permettrait une imposition relativement équilibrée des facteurs de production

A l'issue des travaux de la commission, une majorité de ses membres s'est déclarée favorable à une imposition locale sur les entreprises assise, en totalité ou en partie, sur la **valeur ajoutée**. Si les élus, sous réserve de ceux qui demeurent favorables au maintien de l'assiette EBM, préfèrent la valeur ajoutée, certains représentants des entreprises ont une préférence pour l'EBE⁶⁷.

L'assiette valeur ajoutée présente plusieurs avantages de principe

La **valeur ajoutée**, obtenue par différence entre la production globale – notion qui inclut notamment la marge commerciale – et les consommations de biens et services en provenance de tiers, exprime la création de richesses par l'entreprise, au cours d'un exercice, dans le cadre de ses activités courantes.

Cette première définition, soustractive, fait apparaître les avantages de cette assiette **du point de vue des finances publiques locales**. En effet, ce solde de gestion représente en moyenne 57% du chiffre d'affaires des entreprises. Dès lors, il est **peu cyclique**, ses fluctuations étant, sur longue période, proches de celles de l'assiette actuelle de la taxe professionnelle. L'écart-type, qui mesure la volatilité relative des assiettes d'imposition, est de 1,5% sur dix ans pour l'assiette actuelle de la TP. Il atteint 1,8% pour la valeur ajoutée, soit un résultat très comparable, qui serait encore plus proche pour une imposition combinant cette assiette avec le maintien de la base foncière actuelle. Par suite, **une assiette constituée par la valeur ajoutée assurerait aux budgets locaux une stabilité comparable à l'assiette actuelle**.

Le second avantage inhérent à une assiette large est la possibilité d'appliquer un taux d'imposition relativement faible. Le choix de l'assiette valeur ajoutée permettrait en effet de reconstituer le produit de la taxe professionnelle par l'application d'un taux moyen de 2,38%, qui serait ramené à 1,91% si cette assiette laissait subsister l'assiette foncière actuelle.

La valeur ajoutée présente en réalité un double visage, car elle peut aussi être lue, de façon additive, comme la **somme des flux financiers rémunérant les facteurs de production** participant à l'activité de l'entreprise, qui sont pour l'essentiel au nombre de trois :

⁶⁶ Sans tenir compte des majorations (contribution additionnelle et contribution sociale) du taux de 33,33% de l'impôt sur les sociétés.

⁶⁷ Parmi les représentants des entreprises, le Conseil du commerce de France (CDCF), l'Union professionnelle des artisans (UPA) et la CGPME ont fait part de leur crainte que la valeur ajoutée, qui repose en partie sur les salaires, ne soit défavorable aux petites entreprises et à l'emploi, ce qui justifierait, selon les deux premières de ces organisations, le choix d'une imposition assise sur l'EBE. Le GPS et le groupement des fédérations industrielles (GFI), au contraire, se sont déclarés favorables à une assiette valeur ajoutée, de préférence à une taxation de l'EBE.

- le travail, c'est-à-dire les charges de personnel ;
- le capital (capitaux propres, investissements, prêts) ;
- les services publics locaux et nationaux, enfin, par le biais des prélèvements fiscaux constituant des charges déductibles.

Considérée sous l'angle de cette seconde définition, additive, **une imposition de la valeur ajoutée apparaît équilibrée du point de vue économique :**

- d'une part, elle pèserait de façon proportionnelle sur l'ensemble des facteurs de production, sans pénaliser le travail par rapport au capital ou inversement ;
- d'autre part, elle évoluerait selon un rythme comparable à celui du PIB, celui-ci n'étant rien de plus que la somme des valeurs ajoutées brutes des agents économiques ; la valeur ajoutée constitue ainsi une assiette plus dynamique que la valeur locative foncière, et donc préférable pour les collectivités territoriales, tout en demeurant acceptable pour les entreprises.

Enfin, **la valeur ajoutée présente l'avantage de constituer d'ores et déjà, en pratique, la base de calcul de plus de la moitié des cotisations de taxe professionnelle acquittées par les entreprises**, du fait de l'existence des mécanismes du plafonnement et de la cotisation minimale en fonction de la valeur ajoutée (cf. *supra*, p. 7).

Les simulations réalisées montrent qu'une telle assiette tendrait vers un rééquilibrage de la charge fiscale supportée localement par les entreprises

Secteur d'activité	Nombre d'entreprises	Cotisation TP 2003 (en M€)	Cotisation TP 2003	Part dans la VA	Part dans la masse salariale	Scén. 6 : VLF TL + VA TN	Scén. 7 : (VLF + VA) TL	Scén. 8 : (VLF + VA) TL avec taux encadrés (1,2-3,2)	Scén. 9 : (VLF + VA) TL avec taux encadrés (1,5-2,6)	Scén. 10 : VLF TL + VA TN progressif
Industrie	272 100	9 700	49%	37%	36%	41%	47%	45%	44%	41%
Commerce	278 500	2 800	14%	13%	17%	17%	17%	17%	17%	17%
Services	376 900	6 300	32%	43%	40%	35%	31%	32%	33%	34%
Finance	11 300	1 000	5%	6%	8%	7%	5%	6%	6%	8%
Total	938 800	19 800	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
CA (k€) 0 à 2 000	828 800	2 600	13%	ND	ND	18%	17%	17%	17%	13%
De 2 000 à 10 000	82 100	2 300	12%	ND	ND	13%	13%	13%	13%	12%
De 10 000 à 50 000	21 600	3 100	16%	ND	ND	14%	14%	14%	14%	15%
50 000 et +	6 300	11 800	60%	ND	ND	55%	56%	56%	57%	60%
Total	938 800	19 800	100%	ND	ND	100%	100%	100%	100%	100%

Source : DGI/M2 (Compte tenu des règles d'arrondi, le total des arrondis n'est pas toujours égal à 100%)

NB :

- Pour les besoins des simulations, sont rassemblées dans le secteur «industrie» les catégories EA à EH de la nomenclature de produits de la comptabilité nationale, c'est-à-dire les activités industrielles ainsi que les secteurs de l'énergie et du BTP. Le secteur «services» regroupe les catégories EK et EM à ER de la même nomenclature, c'est-à-dire le secteur des transports et les services.
- Ces simulations portent sur 940 000 entreprises, et excluent les entreprises imposées selon un régime dérogatoire (VLF seule ou VLF + recettes), ainsi que cinq grandes entreprises nationales (pour la méthodologie, cf. fiche n°16 de l'annexe III).

Plusieurs simulations ont été réalisées à la demande de la commission (cf. tableau ci-dessus ; voir également la fiche n°16 de l'annexe III). En ce qui concerne les redevables⁶⁸, c'est-à-dire les entreprises, deux lignes de force, communes aux différents scénarios, peuvent être dégagées.

S'agissant, d'une part, de la répartition sectorielle du nouvel impôt, **l'assiette VA serait, globalement, plus favorable que la base actuelle pour les entreprises des secteurs de l'industrie, de l'énergie et du BTP.** En effet, et bien que l'ampleur de ce rééquilibrage puisse varier selon les modalités de taxation, la charge fiscale supportée par ces entreprises baisserait en moyenne, et serait plus conforme à leur participation à la richesse nationale.

Il en résulterait **un accroissement de la charge pesant sur les autres secteurs** (cf. fiche n°16). **Toutefois, le secteur des services resterait favorisé**, sa contribution au produit du nouvel impôt demeurant assez sensiblement en-deçà de son poids dans la richesse nationale.

D'autre part, la valeur ajoutée serait favorable aux entreprises de taille moyenne ou grande, mais les transferts seraient relativement limités par rapport aux assiettes constituées par les autres SIG, sauf dans le cas d'une assiette constituée exclusivement par la valeur ajoutée au taux national. De plus, il importe de souligner que la neutralité du nouvel impôt selon la taille des entreprises pourrait être obtenue par un taux de taxation progressif ou par un abattement d'assiette.

Au total, si les transferts de charge qu'occasionnerait pour les entreprises une imposition assise sur la valeur ajoutée ne sont pas à négliger, les simulations font apparaître qu'**une telle assiette serait susceptible de donner lieu à un rééquilibrage de la pression fiscale subie par les différents secteurs économiques.**

Les inconvénients techniques de l'assiette VA ne sont pas insurmontables

Comparés aux avantages décrits précédemment, les inconvénients de cette assiette doivent être relativisés.

En premier lieu, son instauration pourrait se heurter à des **difficultés techniques**. Notamment, la valeur ajoutée apparaît, dans certains secteurs, moins représentative de l'activité économique de l'entreprise, particulièrement en ce qui concerne les institutions bancaires et financières, les entreprises d'assurances, ou encore le secteur audiovisuel et cinématographique. **Sa définition devrait donc, dans certains cas, faire l'objet d'ajustements** (cf. fiche n°19 de l'annexe III). Par ailleurs, l'instauration d'une imposition reposant sur cette assiette ouvrirait aux entreprises, comme d'ailleurs l'assiette actuelle, des possibilités d'optimisation fiscale, la valeur ajoutée pouvant faire l'objet d'une minoration artificielle *via*, notamment, le recours à l'intérim ou la mise à profit des marges de manœuvre offertes par le plan comptable général en matière de comptabilisation des charges, du résultat financier ou du résultat exceptionnel.

Bien qu'elles ne doivent pas être mésestimées, les difficultés pratiques que pourrait occasionner la création d'une imposition locale des entreprises assise sur la valeur ajoutée ne sont pas supérieures à celles qui résulteraient du recours à un autre SIG. Au contraire, dès lors qu'elle sert d'ores et déjà à la détermination du plafonnement et de la cotisation minimale de la taxe professionnelle, **la valeur ajoutée présente l'avantage de faire l'objet d'une définition fiscale.** Dans ces conditions, il reste que deux décennies d'utilisation fiscale de cette assiette en font, sous

⁶⁸ Ainsi qu'il a été dit précédemment, l'impact des simulations sur les ressources des collectivités peut varier assez sensiblement, selon les modalités de taxation (taux local ou national, encadrement, neutralisation éventuelle de certaines collectivités). A titre d'exemple, l'impact de cette assiette sur les collectivités territoriales est nul en cas de taux local non encadré, alors qu'un taux national uniforme entraîne des transferts importants. Aussi les effets de l'assiette VA sur les collectivités territoriales feront-ils l'objet de développements séparés (cf. *infra*, D).

réserve des aménagements nécessaires, l'une des plus praticables pour les contribuables, l'une des plus maîtrisables par l'administration, et par suite **l'une des plus sûres pour les collectivités territoriales.**

La crainte des effets négatifs sur l'emploi d'une assiette VA doit être relativisée

Dans un contexte marqué par un taux de chômage de 9,9% et un taux d'emploi parmi les plus bas de l'Union européenne, l'impact de la réforme sur l'emploi a été au cœur des préoccupations et des débats de la commission. **La critique la plus communément adressée à une assiette VA est tirée de ce qu'elle pèserait sur le facteur travail.** La valeur ajoutée étant composée à 57% de la masse salariale, une imposition assise sur ce SIG renchérirait directement le coût du travail. Accroissant le différentiel de prélèvements obligatoires sur les salaires qui distingue la France de certains de ses partenaires, elle pourrait inciter les entreprises à délocaliser leurs productions les plus intensives en main d'œuvre. Pour fondé qu'il soit, **cet argument doit être ramené à ses justes proportions.**

Tout d'abord, **la taxe professionnelle pèse d'ores et déjà sur le facteur travail.** De ce point de vue, l'objectif affiché de la réforme de 1998, qui était d'alléger la pression fiscale sur le travail, n'a pas été totalement atteint. En effet, la suppression progressive de la part salariale, qui entraînait pour un tiers dans l'assiette de la taxe, s'est accompagnée d'une progression de la part de l'impôt assise sur la valeur ajoutée, en raison notamment de la hausse du taux de la cotisation minimale (cf. *supra*, I et II, ainsi que la fiche n°2 de l'annexe III). Il en résulte qu'**en 2003, première année suivant l'achèvement de cette réforme, la taxe professionnelle a pesé pour un tiers sur la masse salariale**, ce qui correspond au niveau atteint avant la réforme de 1998⁶⁹. Dans la mesure où la taxe professionnelle est d'ores et déjà calculée, pour 52% de son produit, à partir de la valeur ajoutée, le transfert réel de charge fiscale au détriment du facteur travail serait relatif en cas de généralisation de l'assiette valeur ajoutée, surtout si subsistent par ailleurs l'assiette VLF et le régime des BNC et des PME étaient soit maintenus, soit adaptés (cf. *infra*).

Par ailleurs, ainsi qu'il a été dit précédemment, la valeur ajoutée donne une image de la rémunération des facteurs de production. Dans cette mesure **une imposition qui reposerait sur cette assiette n'inciterait pas les entreprises à privilégier le recours à l'investissement plutôt qu'à l'embauche.** Au contraire, dès lors que la valeur ajoutée brute inclut non seulement le résultat, c'est-à-dire la rémunération du capital, mais aussi l'amortissement, **elle resterait légèrement défavorable au capital par rapport au travail.**

Sur le plan économique, comparée à un impôt sur le capital, **une imposition pesant directement sur le travail n'est pas, pour autant, défavorable à l'emploi.** En effet, ainsi qu'il a été exposé *supra* (cf. partie II), la plus forte mobilité du capital implique à terme, lorsqu'il subit un prélèvement fiscal, une baisse de la productivité apparente du travail. Celle-ci se répercute, si les salaires sont rigides, en un surcroît de chômage. A cet égard, les simulations économétriques présentées à la commission par la direction de la prévision et de l'analyse économique⁷⁰ font apparaître que **le passage à une imposition reposant sur la valeur ajoutée induirait, par rapport à la taxe professionnelle dans sa forme actuelle, non seulement un surcroît de croissance, d'investissement et de recettes fiscales, mais aussi une augmentation, quoique limitée, du nombre d'heures travaillées**, c'est-à-dire de l'emploi (cf. *supra*, p. 29).

Enfin, dans la pratique, les simulations réalisées par la DGI mettent en évidence le fait que les **activités les plus intensives en main d'œuvre demeureraient, en moyenne, favorisées par**

⁶⁹ Toutefois, bien que le niveau global du prélèvement sur les salaires occasionné par la taxe professionnelle n'ait que peu varié, la réforme de 1998 a sensiblement modifié la répartition de la charge correspondante entre les entreprises. En effet, elle a eu pour effet de diminuer les prélèvements sur les salaires versés par les PME, *via* la suppression de la part salariale, pour les concentrer sur les salaires versés par les grandes entreprises, du fait de l'augmentation de la cotisation minimale sur la valeur ajoutée.

⁷⁰ cf. *supra*, partie II, p. 29, ainsi que la fiche n°B1-04-47 de l'annexe IV.

une assiette VA. Notamment, le secteur des services et des transports, qui est le principal pourvoyeur d'emploi du secteur marchand, acquitterait, si l'un des scénarios étudiés par la commission était mis en œuvre, au maximum 36% du produit du nouvel impôt. Cette proportion est à rapprocher de sa part dans la valeur ajoutée des entreprises, qui est de 43%, et de sa part dans la masse salariale du secteur marchand, qui atteint 40% du total. Quant au secteur du commerce, qui est également intensif en main d'œuvre et représente 3,0 millions d'emplois en 2003, soit 17% de la masse salariale, il se verrait grever de 17% du prélèvement total si le futur impôt était assis sur la valeur ajoutée.

En définitive, la crainte que la réforme soit défavorable à l'emploi apparaît légitime, et ne saurait donc être occultée. Toutefois, à la lumière des travaux de la commission dont les conclusions viennent d'être rappelées, une telle crainte apparaît, sinon infondée, au moins excessive dans le cas d'une assiette reposant sur la valeur ajoutée.

e) l'EBE, qui pèse essentiellement sur le capital, pourrait être source de difficultés techniques

L'**excédent brut d'exploitation (EBE), ou « cash-flow » d'exploitation**, représente la ressource que l'entreprise tire de son exploitation afin de maintenir et développer son outil de production. Cette assiette est, pour l'essentiel, corrélée aux résultats des entreprises.

Impact sur les collectivités territoriales et les entreprises

L'assiette EBE permettrait, si elle était cumulée au maintien de la VLF, de reconstituer le produit actuel de la TP en appliquant un taux de taxation de 5,25%⁷¹. Moins étroite que le résultat, cette assiette est donc aussi **moins large** que la valeur ajoutée, dont elle représente environ 30%.

Par ailleurs, l'EBE est nettement **moins stable** que la valeur ajoutée, ce qui tient à ce que les salaires forment la composante la plus inerte de cette dernière. La volatilité de l'EBE, mesurée par l'écart-type de ses variations au cours des dix dernières années (soit 3,0% par an), est deux fois plus élevée que celle de l'assiette actuelle, et supérieure des deux tiers à celle de la valeur ajoutée.

En d'autres termes, l'EBE représente, **du point de vue des collectivités territoriales, une assiette moins sûre, car plus sensible aux fluctuations de l'économie, que la valeur ajoutée**, ce dont ont pris acte les représentants des élus siégeant au sein de la commission. En revanche, pour les mêmes motifs, l'EBE est certainement plus **représentatif de la capacité contributive des entreprises** que la valeur ajoutée. Cette assiette, qui se contracterait dans les phases basses du cycle économique, allégerait temporairement la charge fiscale pesant sur les entreprises, exerçant ainsi un **effet contra-cyclique**. Il en résulterait probablement une diminution de la mortalité des entreprises, et notamment des PME, les collectivités territoriales assumant en contrepartie un risque financier lors des périodes dégradées de la conjoncture.

Quatre simulations portant sur l'assiette EBE ont été mises à l'étude à la demande de la commission. Toutes quatre combinent cette assiette avec le maintien de l'imposition actuelle des bases foncières à la VLF, les différences résidant dans la pondération respective de ces deux éléments, ainsi que dans les modalités de détermination du taux (cf. fiche n°16 de l'annexe III).

⁷¹ Dans le cas contraire, c'est-à-dire dans l'hypothèse d'une assiette constituée par l'EBE seul, le taux national d'équilibre serait de 6,54%.

Secteur d'activité	Nombre d'entreprises	Cotisation TP 2003 (en M€)	Cotisation TP 2003	Part dans la VA	Part dans la masse salariale	Scén. 11 : VLF TL + EBE TN	Scén. 12 : 2VLF TL + EBE TN	Scén. 13 : VLF TL + EBE TL	Scén. 14 : VLF TL + EBE TL encadré
Industrie	272 100	9 700	49%	37%	36%	39%	41%	45%	42%
Commerce	278 500	2 800	14%	13%	17%	18%	18%	18%	18%
Services	376 900	6 300	32%	43%	40%	34%	33%	30%	32%
Finance	11 300	1 000	5%	6%	8%	10%	8%	7%	8%
Total	938 800	19 800	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
CA (k€) 0 à 2 000	828 800	2 600	13%	ND	ND	16%	16%	17%	17%
De 2 000 à 10 000	82 100	2 300	12%	ND	ND	12%	12%	12%	12%
De 10 000 à 50 000	21 600	3 100	16%	ND	ND	14%	14%	14%	14%
50 000 et +	6 300	11 800	60%	ND	ND	59%	59%	57%	58
Total	938 800	19 800	100%	ND	ND	100%	100%	100%	100%

Source : DGI/M2 (Compte tenu des règles d'arrondi, le total des arrondis n'est pas toujours égal à 100%)

NB :

- Pour les besoins des simulations, sont rassemblées dans le secteur « industrie » les catégories EA à EH de la nomenclature de produits de la comptabilité nationale, c'est-à-dire les activités industrielles ainsi que les secteurs de l'énergie et du BTP. Le secteur « services » regroupe les catégories EK et EM à ER de la même nomenclature, c'est-à-dire le secteur des transports et les services.
- Ces simulations portent sur 940 000 entreprises, et excluent les entreprises imposées selon un régime dérogatoire (VLF seule ou VLF + recettes), ainsi que cinq grandes entreprises nationales (pour la méthodologie, cf. fiche n°16 de l'annexe III).

Les résultats de ces simulations font apparaître une répartition sectorielle qui, quoique comparable à celle occasionnée par une assiette valeur ajoutée, s'en écarterait sur certains points :

- Le secteur industriel verrait sa charge fiscale baisser plus nettement qu'avec une assiette VA ;
- La principale différence avec une base VA réside dans le fait que **les services et les transports verraient leur cotisation stagner, voire décroître** dans le cas d'un taux local non encadré ;
- Dès lors, si le produit était intégralement reconstitué, seuls les secteurs du commerce et de la finance verraient leur contribution s'accroître, de manière d'ailleurs sensible.

En outre, comme la valeur ajoutée, l'assiette EBE serait défavorable aux PME par rapport aux grandes entreprises, dans une mesure comparable. Toutefois, là aussi, il serait possible de contrer en totalité cet effet par l'instauration d'un taux d'imposition progressif.

Enfin, du point de vue pratique, l'EBE présente les mêmes inconvénients que la valeur ajoutée :

- peu usité dans certains secteurs économiques, cet indicateur ne pourrait servir d'assiette d'imposition que moyennant des **ajustements** de son périmètre selon les spécificités de certaines activités ;
- comme les autres assiettes comptables, il est sujet à **optimisation fiscale**, sans pour autant qu'il faille y voir un risque non maîtrisable d'évaporation de l'assiette ; toutefois, à cet égard, il faut relever que l'EBE présente l'avantage, comparé à la VA, de ne pas donner prise aux optimisations liées à l'intérim ou à la mise à disposition de personnel.

Cependant, l'EBE présente également la particularité, contrairement aux autres SIG, de ne servir directement d'assiette à aucune imposition, ni en France ni, d'ailleurs, dans aucun autre pays de l'OCDE. En d'autres termes, **il n'existe pas, à ce jour, de définition fiscale de l'EBE**, alors que le périmètre fiscal de la VA, du résultat net ou encore du chiffre d'affaires sont depuis longtemps connus et pratiqués par les entreprises comme par l'administration fiscale. De ce fait, la mise en œuvre d'une imposition assise sur l'EBE serait source de difficultés techniques qui sont moins aisément prévisibles que dans le cas des autres assiettes. Toutefois, cette spécificité n'interdit pas de recourir à cette

assiette, dès lors qu'elle n'est pas très différente d'agrégats comptables mieux connus fiscalement, tels que la VA et le résultat.

Impact sur l'économie et l'emploi

La similitude entre les résultats des simulations concernant la valeur ajoutée et l'EBE ne doit pas surprendre. En effet, dans la mesure où il est obtenu en retranchant de la valeur ajoutée les charges de personnel et les impôts et taxes à la charge de l'entreprise (impôts locaux, TIPP, hormis l'impôt sur le bénéfice), l'excédent brut d'exploitation présente des caractéristiques communes avec cette assiette. Toutefois, ces deux assiettes n'en sont nullement interchangeables pour autant. Outre son impact sur les entreprises et les collectivités territoriales (cf. *supra*), **l'exclusion des salaires** de l'EBE a des conséquences défavorables du point de vue économique.

Taxer l'EBE, qui représente la rémunération des investissements et des actionnaires, **aurait pour effet de maintenir la charge fiscale pesant sur le capital, qui est le facteur de production le plus mobile internationalement**. Dans la mesure où, en France, le taux d'imposition implicite de ce facteur de production atteint 28,4%, contre en moyenne 24,6% dans l'Union européenne⁷², la création d'une nouvelle imposition directe du capital devrait être examinée à l'aune de son impact sur l'attractivité du territoire national, pour l'investissement des entreprises internationales, mais aussi françaises. Un impôt assis sur l'EBE demeure en outre **assimilable à une charge** susceptible d'influer sur le choix de localisation des investissements internationalement mobiles.

Quant à l'avantage allégué selon lequel une imposition de l'EBE ne ferait peser aucune charge sur les salaires, il est plus apparent que réel, pour les raisons exposées *supra* en ce qui concerne la valeur ajoutée :

- une imposition reposant exclusivement sur une assiette représentative du capital, telle que l'EBE, serait répercutée principalement sur l'investissement, mais aussi, à terme, sur la croissance et, quoique de façon plus limitée, sur l'emploi ;
- selon les simulations mises à la disposition de la commission par la direction de la prévision et de l'analyse économique, une telle assiette induirait, par rapport à l'assiette actuelle de la taxe professionnelle, une diminution du PIB, de l'ordre de 0,4 point, et **n'aurait aucun impact favorable sur l'emploi**, qui pourrait même diminuer légèrement (cf. *supra*, p. 29, ainsi que la fiche n°5 de l'annexe III).

3. Assurer la permanence du lien entre territoires et entreprises

a) la restauration du lien fiscal entre territoires et entreprises doit être au cœur de la réforme

Les travaux de la commission ont mis en évidence **un affaiblissement du lien fiscal entre territoires et entreprises** (cf. notamment *supra*, pp. 17 et suiv.). Alors que l'Etat prenait déjà en charge 24,9% du produit de la taxe professionnelle en 1998, sa part atteint aujourd'hui 38,5% de ce montant (cf. *supra*, p. 22), et pourrait encore croître dans les années à venir, ne serait-ce que par le jeu, de 2005 à 2007, du dégrèvement relatif aux investissements nouveaux. **L'interposition financière croissante de l'Etat**, dont les effets se combinent avec la multiplicité des collectivités bénéficiaires du produit de l'impôt, contraste avec l'évolution souhaitée tant par les entreprises que par les élus eux-mêmes, et produit des effets néfastes à trois égards :

⁷² Source : Eurostat et Commission européenne, données 2002 portant sur les Etats membres de l'UE-15.

- elle réduit la correspondance entre, d'une part, la charge fiscale supportée par les entreprises, et d'autre part, le coût des nuisances qu'elles occasionnent et des services qui leur sont rendus localement ;
- elle crée les conditions d'une **concurrence faussée entre collectivités**, source selon les cas de rentes fiscales ou de trappes à pauvreté, et brouille le dialogue entre élus locaux et entrepreneurs ;
- elle **pèse de façon peu maîtrisable sur les finances de l'Etat**, et introduit un transfert indirect de la fiscalité locale sur les entreprises vers le contribuable national, et donc en partie vers les ménages.

Surtout, **l'affaiblissement du lien fiscal entre territoires et entreprises semble s'inscrire en nette rupture avec les objectifs qui sous-tendent la poursuite de la décentralisation**. Un niveau élevé d'autonomie financière – désormais garanti par l'article 72-2 de la Constitution et défini par les articles L.O. 1114-1 et suivants du CGCT : cf. *supra* – se concevrait très difficilement, dans la pratique, en l'absence d'un lien fiscal fort entre territoires et entreprises.

Cet impératif, qui a d'emblée fait l'objet d'un **large consensus parmi les membres de la commission**, conforte l'intérêt d'une profonde réforme du système actuel de la taxe professionnelle, qui aboutit aujourd'hui à un réel affaiblissement de ce lien. A cet égard, les travaux de la commission ont mis en évidence la double nécessité, d'une part, quelle que soit l'assiette qui sera finalement retenue, de faire en sorte qu'elle puisse être **entièrement répartie sur le territoire des collectivités territoriales**, et d'autre part, de **conserver dans la mesure du possible un élément physique localisable**.

b) la nouvelle assiette de l'impôt doit pouvoir être entièrement répartie sur le territoire des collectivités territoriales

La clef de répartition de l'assiette devra respecter plusieurs impératifs

Les dispositions de la loi organique du 29 juillet 2004 n'impliquent pas en principe que l'assiette des impôts locaux soit répartie territorialement, dès lors qu'il est possible d'affecter à chaque collectivité intéressée une fraction du taux ou du tarif. Toutefois, dans le cas de la taxe professionnelle, il apparaît techniquement impossible, compte tenu du très grand nombre de bénéficiaires, de procéder à une répartition du taux par collectivité.

Dans ces conditions, la question centrale, que le taux soit fixé localement ou au niveau national, est celle de la localisation de l'assiette. En d'autres termes, **dans le cadre fixé par les nouvelles dispositions constitutionnelles et organiques, la réforme de la taxe professionnelle devra permettre⁷³ de répartir entièrement son assiette entre les collectivités territoriales** pour garantir sa contribution à la « part déterminante » des ressources des collectivités, telle que définie par l'article L.O. 1114-3 du CGCT (cf. fiche n°18 de l'annexe III).

Les **assiettes physiques** correspondent à des éléments facilement localisables, tels que les équipements et biens mobiliers qui forment l'essentiel de l'assiette actuelle de la taxe professionnelle, et ne posent de ce fait guère de difficultés de localisation. En revanche, les **assiettes comptables** ne peuvent être déterminées qu'au niveau de l'entreprise, et non de l'établissement. Dès lors, dans le cas des entreprises comprenant plusieurs établissements situés sur les territoires de collectivités distinctes, l'assiette comptable d'imposition n'est pas *a priori* rattachable à chacun des territoires concernés.

⁷³ Sous réserve d'une éventuelle spécialisation de la taxe professionnelle au profit des communes, des EPCI, des départements et des établissements consulaires.

Puisqu'il est impossible d'obliger les entreprises à tenir des comptabilités distinctes par établissement⁷⁴, seul le recours à une **clef de répartition** peut permettre, une fois l'assiette imposable déterminée au niveau de l'entreprise, de la répartir entre les collectivités sur le territoire desquelles elle est implantée. Les modalités d'attribution de l'assiette aux collectivités territoriales devront respecter quatre impératifs :

- la clef de répartition devra permettre une localisation du produit de l'impôt conforme aux principes constitutionnels et organiques précités ;
- elle devra être **équitable**, c'est-à-dire permettre une juste répartition de l'assiette entre les collectivités. En d'autres termes, elle devra assurer une correspondance entre, d'une part, l'assiette imposable, source de revenus pour les collectivités, et, d'autre part, la localisation réelle des entreprises, source de coûts pour ces mêmes collectivités ;
- elle devra être **économiquement rationnelle**, c'est-à-dire refléter la matière imposable ou, à défaut, la localisation réelle de tout ou partie des facteurs de production ;
- enfin, la clef de répartition devra être **déterminée par la loi au niveau national**, sauf à encourir des risques d'incohérences dans la répartition de l'assiette⁷⁵.

Les clefs de répartition sans lien avec l'assiette imposable doivent être écartées

Une méthode de répartition qui serait exclusivement fondée sur des **éléments certes locaux mais sans lien avec l'assiette de l'imposition**, tels la longueur de la voirie ou le nombre d'habitants d'une commune, rapprocherait en pratique le nouvel impôt, du point de vue des collectivités, d'une **dotations budgétaire**. Une telle clef de répartition ne semble conforme à aucun des quatre impératifs précités.

Par ailleurs, les comparaisons internationales, et notamment l'exemple britannique, montrent qu'une imposition locale répartie forfaitairement, en fonction de la population ou d'autres critères du même ordre, incite en pratique, les élus locaux à s'opposer à l'implantation d'activités économiques sur leur territoire, dès lors qu'elle ne détermine plus leurs ressources fiscales. En d'autres termes, **ce type de critère ne saurait permettre la restauration du lien fiscal entre territoires et entreprises**. Il pourrait toutefois être envisagé d'y recourir, mais à titre subsidiaire, dans une logique de péréquation fiscale entre collectivités.

La clef de répartition de l'assiette du nouvel impôt pourrait procéder d'une combinaison de critères représentatifs des facteurs de production

Le choix de critères de répartition représentatifs de l'activité réelle des entreprises sur un territoire donné, c'est-à-dire de la localisation des facteurs de production, serait conforme aux impératifs énumérés précédemment. Sauf à soumettre les entreprises à de nouvelles obligations déclaratives, il sera nécessaire de s'appuyer sur les **informations d'ores et déjà en la possession de l'administration fiscale**. Dès lors, certains critères *a priori* pertinents ne pourront en pratique être

⁷⁴ Outre qu'elle ferait peser sur les entreprises une nouvelle obligation déclarative très contraignante, une telle règle serait, sauf à instaurer un système complexe et difficilement vérifiable de prix de transferts à l'intérieur même du territoire national, aisément contournable, les entreprises pouvant localiser artificiellement la base imposable sur le territoire des collectivités pratiquant les taux de taxation les moins élevés.

⁷⁵ Certes, il est possible, en pratique, de laisser aux collectivités une marge de manœuvre pour déterminer localement la clef de répartition de l'assiette taxable. Toutefois, en Allemagne et aux Etats-Unis, où cette faculté est ouverte, elle se traduit par des difficultés importantes, les collectivités étant en compétition pour capter la matière imposable indépendamment même de la localisation réelle des entreprises. Dans ces conditions, la base taxable d'une même entreprise peut être soit soumise à une double imposition, soit au contraire exonérée, selon les combinaisons de clefs de répartition appliquées par les différentes collectivités, ce qui est à l'évidence peu souhaitable (cf. fiche n°14 de l'annexe III).

retenus dans l'immédiat. Il en résulte que **les critères disponibles sont, en définitive, peu nombreux**, bien qu'ils puissent être combinés pour faire l'objet d'une mise en œuvre simultanée :

- le **nombre de salariés**, ou subsidiairement la masse salariale, sont deux éléments représentatifs du recours par l'entreprise au facteur travail ;
- la **valeur locative foncière (VLF)** donne une image acceptable, quoique imparfaite, du capital investi localement. Il en va de même des EBM, mais dans l'hypothèse où cette assiette serait supprimée (cf. *supra*), on voit mal que les obligations déclaratives y afférentes, qui sont particulièrement lourdes, puissent être concomitamment maintenues pour les seuls besoins de la détermination d'une clef de répartition ;
- Il pourrait en outre être envisagé de répartir la base imposable selon la surface occupée par chacun des établissements de l'entreprise. Toutefois, cette information ne figure pas, pour le moment, parmi les éléments déclarés à l'administration fiscale par les entreprises. Le recours à un tel critère de répartition est subordonné à une étude complémentaire destinée à identifier les modalités de collecte d'une telle information. Une telle solution a notamment été préconisée par l'ADCF.

Les scénarios soumis à la commission (cf. fiche n°16 de l'annexe III), qui procèdent à une répartition du produit du nouvel impôt selon différentes combinaisons des critères qui précèdent, paraissent **conformes aux principes posés par la réforme constitutionnelle**, et instaurent **une répartition équilibrée de l'assiette taxable** entre les collectivités territoriales. Bien que différentes pondérations des critères de répartition aient été testées, les résultats qu'elles induisent sont proches (cf. fiche n°16 de l'annexe III). Ce constat ne doit toutefois pas surprendre, pour trois raisons :

- d'une part, les variations de la clef de répartition n'affectent pas la localisation de la base imposable des entreprises implantées sur le territoire d'une seule collectivité, qui sont les plus nombreuses (40% des cotisations sont acquittées par des entreprises situées sur le territoire d'une seule commune ou d'un seul EPCI) ;
- d'autre part, le développement de l'intercommunalité, et notamment des EPCI à taxe professionnelle unique, dont les territoires sont plus étendus que ceux des communes, se traduit par une diminution de la proportion d'entreprises disposant d'établissements soumis à des taux d'imposition différents ;
- enfin, étant donné que la plupart des entreprises exercent leur activité dans un seul secteur, la combinaison productive de leurs divers établissements, c'est-à-dire les parts respectives du travail et du capital dans leur activité, est proche ; par suite, la circonstance que l'assiette taxable soit répartie selon des éléments représentatifs du capital, du travail, ou en pondérant ces deux catégories de critères, n'a finalement guère d'incidence⁷⁶.

En définitive, **l'instauration d'une imposition reposant sur une assiette comptable ne ferait pas obstacle, si une clef de répartition adéquate était mise en œuvre, à la répartition intégrale de la base taxable sur le territoire de chaque collectivité**, ni par suite avec la restauration d'un lien fiscal fort entre territoires et entreprises.

⁷⁶ Par exemple, dans le cas d'une entreprise qui produit des automobiles dans deux usines établies sur les territoires de deux communes différentes, si la combinaison productive des deux sites est la même, par exemple, 10% d'immeubles, 20% d'équipements et 70% de travail (avec un nombre de salariés équivalent), la répartition de l'assiette imposable entre les deux communes sera **rigoureusement identique**, quels que soient les critères de répartition utilisés parmi ceux énumérés *supra*. Ce cas de figure correspond à celui de la plupart des entreprises « multi-établissements », à quelques exceptions près (par exemple dans le cas où une entreprise a deux sites dont une usine et un siège social), qui expliquent les nuances constatées dans les résultats des simulations.

Au sein de la commission, les représentants des élus se sont majoritairement prononcés en faveur d'une clef de répartition combinant le **nombre de salariés** et, si possible (cf. *supra*), la **surface occupée par les entreprises**. Représentative du **volume** des facteurs de production, et non de leur **valeur**, une telle clef de répartition correspondrait mieux, en effet, aux coûts occasionnés localement par la présence d'activités économiques.

Toutefois, si le **principe** de la localisation intégrale de la base imposable doit être acquis dès la mise en œuvre de la réforme, la détermination de la clef de répartition, et notamment de la **pondération** à retenir entre ses différents éléments, pourra intervenir ultérieurement, au vu, le cas échéant, des résultats du premier exercice « à blanc » (cf. *infra*), qui fournira une évaluation précise des transferts entre collectivités territoriales.

c) bien acceptée, l'assiette foncière est un élément essentiel du lien entre territoires et entreprises, qui doit être conservé

Le maintien de la VLF dans l'assiette du nouvel impôt apparaît souhaitable

Bien que les assiettes comptables puissent faire l'objet d'une localisation, le maintien d'une assiette physique, par essence localisable, serait de nature à contribuer au renforcement du lien entre les activités économiques et les territoires sur lesquels elles s'exercent. Cet élément, s'il n'est pas de nature à justifier la conservation de l'assiette EBM compte tenu des inconvénients majeurs qui sont les siens (cf. *supra*), plaide en revanche en faveur de la pérennisation de la base foncière.

Les biens passibles de la taxe foncière évalués à la valeur locative foncière (VLF), représentent actuellement 17% de l'assiette totale de la taxe professionnelle. Parfaitement localisable, cet élément se prête sans difficulté au vote d'un taux local. A ce titre, **le maintien de la base foncière dans l'assiette du futur impôt constituerait, pour les élus, une garantie forte de la pérennité du lien fiscal unissant les entreprises à leur territoire d'implantation**. Cette solution semble d'autant plus souhaitable que la base foncière actuelle présente, par ailleurs, des avantages certains, à trois égards.

Tout d'abord, **l'utilisation de la base foncière est conforme à l'analyse économique sur le financement optimal des collectivités locales**. En effet, les services publics locaux financés par les collectivités territoriales sont les plus susceptibles d'accroître la valeur des biens fonciers, dégageant une rente foncière que la fiscalité ne fait que « récupérer » (cf. *supra* II). En d'autres termes, l'assiette foncière est économiquement rationnelle, en ce qu'elle donne une image relativement satisfaisante de la qualité de l'environnement mis à la disposition de l'entreprise (services publics et infrastructures).

L'assiette foncière apparaît, en outre, **bien acceptée des agents économiques**, comme en a témoigné la majorité qui s'est dégagée parmi les représentants des entreprises au sein de la commission pour en accepter le maintien⁷⁷. Ceci tient, notamment, au caractère relativement limité des obligations déclaratives qu'exige l'imposition de cette assiette, commune aux taxes foncières et à la taxe professionnelle.

Enfin, **l'existence d'un impôt foncier local pesant notamment sur les entreprises est un trait commun à la très grande majorité des pays de l'OCDE**, et plus particulièrement aux principaux d'entre eux, tels les Etats-Unis, l'Allemagne, le Royaume-Uni, ou encore l'Italie (cf. fiche n°14 de l'annexe III). Dès lors, contrairement à l'assiette EBM de la taxe professionnelle, que sa singularité rend fortement désincitative aux yeux des investisseurs internationaux, indépendamment

⁷⁷ Souhaité majoritairement par les élus, le maintien de l'assiette foncière est également préconisé par une majorité de représentants des entreprises. Le GFI et le Conseil du commerce de France se sont au contraire déclarés défavorables au maintien de cette assiette d'imposition. L'AFEP a indiqué être plutôt favorable à une assiette comptable pure, sans toutefois exclure la possibilité d'un maintien de l'assiette foncière.

même du prélèvement auquel elle correspond, **l'impôt foncier local, bien connu des entreprises, ne pénalise pas dans son principe l'attractivité du territoire national.**

Toutefois, **quels que soient ses avantages, l'assiette foncière ne peut pas constituer la base exclusive, ni même principale, du nouvel impôt local sur les entreprises.** La valeur des actifs immobiliers entre en effet, par ailleurs, dans l'assiette des taxes foncières, qui sont en partie supportées par les entreprises. Le rendement de ces impositions, qui a atteint 16,8 Md€ en 2003, connaît une progression tendancielle plus rapide que celle de la taxe professionnelle.

Dans ces conditions, la majorité des membres de la commission se prononcent en faveur d'une assiette mixte, comprenant un élément reposant sur la valeur locative foncière. Toutefois, bien que certains représentants des collectivités⁷⁸ aient proposé une augmentation relative du poids de l'élément foncier dans l'assiette du nouvel impôt par rapport à la situation actuelle, cette option n'a pas été retenue par la commission dans la mesure où elle risquait de discriminer les entreprises tenues, pour des raisons techniques, d'utiliser un immobilier important.

Le maintien de la base foncière dans le nouvel impôt nécessitera des ajustements

Le maintien de l'élément foncier dans l'assiette du nouvel impôt économique local, pourrait pénaliser les **activités nécessitant des immobilisations foncières importantes**, à l'image de l'hôtellerie, de la grande distribution ou de certaines activités industrielles. Contrairement aux autres éléments de l'assiette initiale de la taxe professionnelle – c'est-à-dire principalement les EBM et les salaires –, la valeur ajoutée et l'EBE se composent, en partie, de flux représentant la rémunération des investissements, notamment immobiliers. Par suite, la combinaison d'une assiette foncière et d'une assiette comptable risque de conduire à une double imposition des investissements immobiliers.

Dans ces conditions, des **ajustements** seront nécessaires afin d'éviter que la charge fiscale représentée par le nouvel impôt pour certains secteurs d'activité intensifs en immobilier ne soit excessive. Un plafonnement global de l'impôt pourrait le cas échéant être envisagé si des simulations ultérieures faisaient apparaître un transfert de charge fiscale excessif au détriment de certains types d'entreprise (cf. *infra* E. 3.).

Par ailleurs, la **valeur locative** utilisée pour valoriser les biens passibles de taxe foncière ne correspond plus exactement aux valeurs foncières vénales. Les valeurs locatives sur lesquelles sont assis en totalité ou en partie les impôts directs locaux sont actuellement déterminées en fonction de valeurs fixées en 1961 pour le foncier non bâti, et en 1970 pour le foncier bâti. Des actualisations sont certes intervenues en 1970 pour le non bâti et en 1980 pour l'ensemble des propriétés. Toutefois, la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière est calculée par application des règles de la TFPB ou de la TFPNB, qui sont très différentes en fonction de la nature – industrielle ou non – des biens évalués, et sans tenir compte de l'actualisation des valeurs locatives opérée en 1980.

Dès lors, si les biens passibles d'une taxe foncière devaient entrer dans la définition de l'assiette du nouvel impôt, **il serait souhaitable d'examiner les possibilités d'une mise à niveau des valeurs locatives foncières.**

B. Les modalités de fixation des taux

Les dispositions constitutionnelles et organiques autorisent plusieurs modalités de fixation des taux des impositions de toutes natures⁷⁹. Sont en effet éligibles au numérateur du ratio de ressources propres non seulement les impôts locaux des collectivités territoriales mais également

⁷⁸ AMF et ADF (voir également *supra*, p. 46).

⁷⁹ Cf. décision du Conseil constitutionnel n°2004-500 DC du 29 juillet 2004 et le commentaire figurant aux cahiers du Conseil constitutionnel, n°17.

tout impôt national dont le produit leur est affecté moyennant localisation de ses caractéristiques (taux ou assiette : cf. fiche n°18 de l'annexe III).

Le choix d'une assiette comptable, calculée au niveau de l'entreprise, ne fait pas obstacle par lui-même, on l'a vu (cf. *supra*, A. 3.), à un vote de taux local lié à l'assiette. Les scénarios étudiés par la commission peuvent être regroupés, de ce point de vue, en quatre familles, notées A, B, C et D dans le tableau ci-dessous :

Types de scénarios	Calcul de la nouvelle cotisation	Modalités de vote des budgets locaux
Taux national sur une assiette comptable (A)	La cotisation nationale payée par l'entreprise est répartie entre les collectivités en proportion de la part observée de chacun de ses établissements dans le total de ses valeurs locatives foncières (1/3) et des effectifs (2/3).	Le montant du produit local est une donnée pour la collectivité bénéficiaire.
Taux national sur une assiette mixte (B)	Les valeurs locatives foncières sont imposées à un taux local et le solde comptable à un taux national. Le produit assis sur le solde comptable est réparti comme exposé en (A).	Le montant du produit local est une donnée pour la collectivité bénéficiaire. Elle vote toutefois un taux sur l'assiette VLF.
Taux local sur une assiette mixte (C)	Les valeurs locatives foncières sont imposées au taux local actuel. L'assiette comptable est répartie entre les établissements de l'entreprise en proportion de ceux-ci dans le total de ses valeurs locatives foncières (1/3) et des effectifs (2/3). L'assiette comptable est taxée à un taux fixé localement, qui s'ajuste, l'année de la réforme, pour reconstituer le produit de l'année précédente.	La collectivité vote un taux sur l'assiette VLF. L'année du passage à la nouvelle assiette comptable, la collectivité voit son taux fixé au niveau permettant la reconstitution du produit de l'année précédente. Elle retrouve sa liberté de vote des taux pour les années suivantes.
Taux local encadré sur une assiette mixte (D)	Il est procédé comme au (C). Le taux d'équilibre est toutefois ramené dans une fourchette de taux définie nationalement.	La collectivité vote un taux sur l'assiette VLF. L'année du passage à la nouvelle assiette comptable, la collectivité voit son taux fixé au niveau permettant la reconstitution du produit de l'année précédente ou à l'une des deux bornes de l'encadrement national. Elle retrouve ensuite sa liberté de vote des taux.

NB : dans les assiettes dites mixtes, le taux local appliqué à l'assiette foncière diffère de celui appliqué à l'assiette comptable.

La commission a étudié ces différentes familles de scénarios. Une majorité de membres de la commission se sont déclarés en faveur d'un taux fixé localement, à la condition qu'il soit encadré par un plancher et un plafond nationaux. Une option permettant de reconstituer la progressivité existante de la taxe professionnelle a également été mise à l'étude par la commission.

1. Privilégier un taux local

a) un taux national assurerait la neutralité de l'impôt selon l'implantation des entreprises

La fixation d'un taux national est compatible avec les dispositions constitutionnelles et organiques, pourvu qu'une fraction de l'assiette soit localisée. Dans les familles de scénarios A et B, le taux du nouvel impôt local sur les entreprises est uniforme sur tout le territoire.

Du point de vue des entreprises

Les entreprises verraient le calcul de l'impôt fortement simplifié. Par construction, il serait mis un terme aux disparités d'imposition importantes observées sur le territoire, disparités qui ont plutôt tendance à s'accroître (cf. *supra* II. B. 1).

Le taux n'est certes pas le seul déterminant de la localisation des entreprises. Il constitue souvent une donnée acquise pour les entreprises déjà installées, ainsi que, dans une large mesure, pour les collectivités elles-mêmes. On a vu en outre que les entreprises s'installaient prioritairement dans les zones fortement urbanisées même si le taux global est plus élevé.

La détermination de la localisation des investissements ne prendrait plus en compte que la qualité de l'environnement de l'implantation : accès aux marchés, niveau de formation de la main

d'œuvre, qualité des services publics offerts par les collectivités territoriales, notamment. **A une concurrence qui s'exerce notamment par les taux viendrait se substituer une concurrence liée exclusivement à la qualité de l'environnement** créé par les décideurs locaux sur un territoire donné.

La comparaison des scénarios 6 et 7 d'une part (VLF + VA, imposée à un taux national dans le premier cas, à un taux local dans le second) et des scénarios 11 et 13 d'autre part (VLF + EBE) met en évidence un impact important des modalités de vote des taux sur les cotisations acquittées par les entreprises en cas de changement d'assiette (cf. fiche n°16 de l'annexe III).

Secteur d'activité	Nombre d'entreprises	Cotisation TP 2003 (en M€)	Cotisation TP à législation 1998	Cotisation TP 2003	Part dans la VA	Part dans la masse salariale	Scénario 6 : VLF TL + VA TN	Scénario 7 : (VLF + VA) TL	Scénario 11 = VLF TL + EBE TN	Scénario 13 = (VLF + EBE) TL
Industrie	272 100	9 700	45%	49%	37%	36%	41%	47%	39%	45%
Commerce	278 500	2 800	16%	14%	13%	17%	17%	17%	18%	18%
Services	376 900	6 300	34%	32%	43%	40%	35%	31%	34%	30%
Finance	11 300	1 000	5%	5%	6%	8%	7%	5%	10%	7%
Total	938 800	19 800	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
CA (k€) 0 à 2 000	828 800	2 600	20%	13%	ND	ND	18%	17%	16%	17%
De 2 000 à 10 000	82 100	2 300	14%	12%	ND	ND	13%	13%	12%	12%
De 10 000 à 50 000	21 600	3 100	15%	16%	ND	ND	14%	14%	14%	14%
50 000 et +	6 300	11 800	51%	60%	ND	ND	55%	56%	59%	57%
Total	938 800	19 800	100%	100%	ND	ND	100%	100%	100%	100%

Source : DGI/M2 (Compte tenu des règles d'arrondi, le total des arrondis n'est pas toujours égal à 100%)

NB :

- Pour les besoins des simulations, ont été rassemblées dans le secteur « industrie » les catégories EA à EH de la nomenclature de produits de la comptabilité nationale, c'est-à-dire les activités industrielles ainsi que les secteurs de l'énergie et du BTP. Le secteur « services » regroupe les catégories EK et EM à ER de la même nomenclature, c'est-à-dire le secteur des transports et les services.
- Ces simulations portent sur 940 000 entreprises, et excluent les entreprises imposées selon un régime dérogatoire (VLF seule ou VLF + recettes), ainsi que cinq grandes entreprises nationales (cf. fiche n°16 de l'annexe III pour la méthodologie)

L'industrie est en effet beaucoup moins favorisée par les scénarios à taux local (7 et 13) que par les scénarios à taux national (6 et 11). Inversement, les secteurs du commerce, de la finance et des services voient leur situation s'améliorer dans les scénarios à taux local, les services devenant même globalement gagnants de la réforme. Après prise en compte de l'effet de la réforme sur le montant de l'impôt sur les sociétés, le scénario VLF + VA à taux local (scénario n°7) ne fait plus, globalement, qu'un perdant à la réforme : le secteur du commerce.

Du point de vue des collectivités bénéficiaires

Un taux national priverait en revanche les collectivités de toute faculté d'augmenter le taux pour financer la création d'équipements bénéficiant au tissu économique local ou au contraire de le baisser, une fois ces équipements amortis. Cet argument suffit à disqualifier le taux national aux yeux des élus membres de la commission comme d'une partie des représentants des entreprises.

En outre, il susciterait des transferts importants entre collectivités.

Ainsi le scénario n°6 (imposition de la valeur locative foncière au taux local et de la valeur ajoutée au taux national) induit-il une diminution du produit perçu pour 10 880 communes et 680 EPCI, pour des montants transférés de 1 090 M€ et de 1 700 M€. Le scénario n°11 (VLF + EBE au taux national) diminue quant à lui le produit perçu par 11 216 communes et 696 EPCI, pour des pertes estimées à 1 204 M€ et 2 012 M€ respectivement.

On ne retrouve pas ces inconvénients dans les scénarios à taux local libre et de façon beaucoup moins importante dans les scénarios à taux local encadré.

b) un taux local, qui assurerait la liberté de vote des taux, donnerait plus de responsabilités aux collectivités territoriales

Le taux local libre appliqué à l'assiette comptable pour les simulations VLF + VA (scénario n°7) et VLF + EBE (scénario n°13) est le taux qui permet à la collectivité concernée de reconstituer son produit de taxe professionnelle perçu l'année précédant la réforme.

Par définition, il assure la neutralité de la réforme en termes de transferts entre collectivités territoriales : le taux s'ajuste automatiquement aux modifications de l'assiette pour que la collectivité conserve le niveau de ressources précédemment atteint.

Ce taux maintient la capacité des assemblées locales à mener localement une **politique fiscale** au-delà de l'année de la transition, année pour laquelle il est calculé par l'administration, sous réserve d'éventuelles règles d'évolution ou de liaison des taux (cf. *infra* 2).

Dans la situation d'opacité actuelle liée à l'interposition de l'Etat entre le contribuable et les collectivités bénéficiaires de la taxe professionnelle, le taux de cette taxe ne peut pas jouer pleinement son rôle d'indicateur de la pression fiscale réelle pesant sur les entreprises. Appliquée à une assiette unique et sans mécanisme correcteur, la liberté de vote des taux permettrait aux élus locaux de faire leur choix d'imposition en toute clarté.

L'ensemble de ces arguments milite plutôt en faveur d'un taux local, solution qui a la préférence des élus. Le MEDEF, le Groupe des fédérations industrielles (GFI) et l'AFEP se sont toutefois prononcés en faveur d'un taux national sur l'assiette comptable, l'assiette foncière pouvant être taxée à un taux fixé localement. Le MEDEF a indiqué que le coût des transferts résultant du choix d'un taux national devrait être pris en charge par l'Etat, ce qui contribuerait à alléger la charge globale de l'impôt pesant sur les entreprises.

c) l'attribution d'un pouvoir de vote du taux à certains niveaux d'administration territoriale constitue une autre modalité de spécialisation fiscale

Une solution intermédiaire entre taux national et vote d'un taux local par tous les échelons de perception pourrait consister à **attribuer un pouvoir de vote du taux à certaines catégories de collectivités territoriales seulement**, les autres bénéficiant uniquement d'une fraction fixe de taux.

Cette dernière hypothèse constitue également une **voie moyenne entre une spécialisation fiscale privant un niveau du produit de l'impôt et la situation actuelle de superposition** du pouvoir de vote des taux : les entreprises pourraient alors se trouver en face de taux différents selon les territoires, mais l'augmentation ou la diminution des taux ne pourraient provenir que d'un échelon bien identifié.

2. Encadrer le niveau et l'évolution des taux

a) la réforme ne doit pas déboucher sur des situations localement aberrantes

L'encadrement actuel des taux, même assoupli, demeure une garantie pour les entreprises

La liberté de vote des taux des impôts directs locaux, instituée par la loi du 10 janvier 1980, a été assortie au fil des ans de limitations, afin d'éviter des transferts trop importants entre catégories de contribuables (cf. fiche n°12 de l'annexe III).

Un **taux plafond** de taxe professionnelle a été fixé par référence au taux moyen voté par les autres collectivités, afin d'éviter une trop grande dispersion des taux sur le territoire. Ainsi le taux communal, départemental ou régional ne peut-il dépasser deux fois le taux moyen de TP constaté l'année précédente pour l'ensemble des collectivités de même nature.

Des **règles de lien entre impôts ménages** (taxe d'habitation, en particulier) et taxe professionnelle ont été également mises en place, afin d'éviter les transferts de charge des ménages vers les entreprises. Jusqu'en 1988, le taux de TP ne pouvait augmenter plus vite et devait baisser au moins dans les mêmes proportions que les taux des impôts ménages. Depuis cette date, les communes peuvent, dans certains cas, réduire de manière dérogatoire le taux de taxe d'habitation ou les taux ménages sans baisser la TP. Enfin, la loi de finances pour 2003 a permis, pour la première fois depuis 1981, une augmentation plus rapide du taux de taxe professionnelle que des taux des impôts grevant les ménages, dans la limite d'une fois et demie.

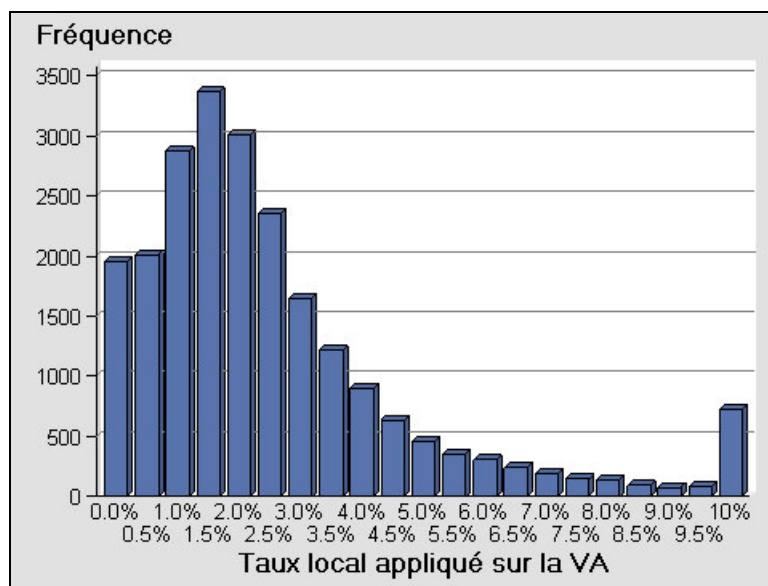
Le passage à un taux local non encadré produirait des effets indésirables localement

Certes, le plafond n'a pas empêché, on l'a vu, une forte dispersion des taux et les règles de lien entre taxe professionnelle et impôts ménages ont été fortement assouplies. Toutefois, en dépit de cette évolution, la liberté de fixation du taux reste aujourd'hui encadrée.

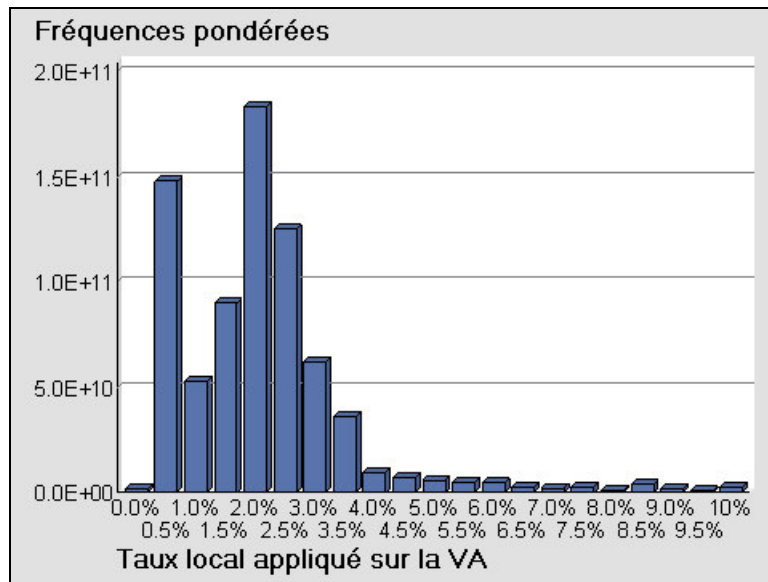
La création d'un nouvel impôt repose la question de cet encadrement, au cas où le nouvel impôt local sur les entreprises serait assorti d'un taux déterminé localement :

- afin d'éviter que le basculement sur une nouvelle assiette ne s'assortisse d'un accroissement de la dispersion des taux ;
- pour préserver le lien qui assure l'équilibre entre les impositions ménages et l'impôt local sur les entreprises.

La suppression sans remplacement du mécanisme de plafonnement des taux risquerait de provoquer des divergences de charge fiscale encore plus importantes qu'actuellement. Le tableau ci-dessous présente en effet le nombre de communes appliquant chaque niveau de taux (ici sur un scénario d'imposition de la valeur ajoutée à un taux local d'équilibre).



En pondérant ces taux par l'importance des bases qui y sont soumises, on obtient un graphique plus resserré.



Toutefois, cette situation ne serait pas optimale économiquement pour les entreprises situées dans les cas extrêmes, notamment au regard des choix de localisation que celles-ci ont effectué et dont les déterminants fiscaux seraient remis en cause par les nouveaux taux.

Surtout, elle soumettrait les collectivités à une concurrence fiscale très forte, qu'elles ne souhaitent pas, sans pour autant les placer, dans ce cadre, sur un pied d'égalité permettant au jeu de la concurrence de rapprocher à terme les niveaux d'imposition (cf. *supra* II).

b) un encadrement des taux est envisageable

L'encadrement des taux accroît les transferts au bénéfice du secteur industriel

Pour éviter une trop forte dispersion des taux, plusieurs scénarios à taux local encadré⁸⁰ ont été étudiés par la commission :

- un scénario VLF + VA au taux local avec encadrement à 1,2 et 3,2% de la valeur ajoutée ;
- un scénario VLF + VA au taux local avec encadrement à 1,5 et 2,6% de la valeur ajoutée ;
- un scénario VLF + EBE avec un encadrement à 3,5 et 9,0% de l'excédent brut d'exploitation.

Dans ces scénarios d'encadrement, les bornes ont été choisies de manière à ce que le montant des pertes des collectivités dont le taux local se serait établi au-dessus du plafond soit à peu près égal au montant des gains des collectivités dont le taux local se serait établi en-dessous du plancher⁸¹.

Le rapport entre la borne supérieure et la borne inférieure s'établit à 2,7 dans le scénario n°8, à 1,7 dans le scénario n°9 et à 2,6 dans le scénario n°14. Dans ces trois scénarios, ce ratio réduirait donc la dispersion actuellement constatée⁸².

⁸⁰ Il s'agit des scénarios 8, 9 et 14 de la fiche n°16.

⁸¹ 1,1 Md€ dans le scénario 8, 1,5 Md€ dans le scénario 14 et 1,75 Md€ dans le scénario 9. Il est fait l'hypothèse qu'un dispositif de péréquation prélève les gains et les redistribue aux collectivités perdantes (cf. *infra* b).

⁸² Le taux global d'imposition de 98% des communes françaises est compris entre 12,4% et 38,7%, soit un écart de 1 à 3,1 (source : DGI/M2).

Pour les besoins de ces simulations, on a toutefois utilisé un taux global commune par commune, agrégeant le taux voté par tous les bénéficiaires de l'actuelle taxe professionnelle. Ce taux global devrait donc *in fine* faire l'objet d'un **fractionnement par niveau de collectivités territoriales votant un taux**. Dans l'hypothèse d'un vote de taux par les seules communes, EPCI et départements, ce fractionnement aboutirait à la fixation de deux couples de bornes⁸³. Cette option, qui techniquement ne pose pas de difficultés, serait en revanche plus difficile à gérer s'il fallait introduire la région et fixer dès lors trois couples de bornes coexistant à l'intérieur du tunnel global.

Si l'on compare les scénarios VA avec encadrement (soient les scénarios n°8 et 9) au scénario de référence à taux local non encadré (scénario n°7), on observe :

- une **amélioration croissante de la situation du secteur industriel au fur et à mesure du resserrement des bornes** de taux (allègement de 300 M€ dans le scénario 7, de 800 M€ dans le scénario 8 et de 1 000 M€ dans le scénario 9) ;
- une **détérioration concomitante de la situation des services et du secteur financier**, le secteur du commerce restant en toute hypothèse contributeur de la réforme à hauteur de 500 M€ ;
- que **le montant des transferts entre collectivités s'accroît** légèrement avec le resserrement des taux, **mais reste relativement faible** : 0 dans le scénario n°7, 1 100 M€ dans le scénario n°8 et 1 910 M€ dans le scénario n°9 (ces transferts peuvent en outre faire l'objet d'une compensation : cf. schéma de la page suivante).

Secteur d'activité	Nombre d'entreprises	Cotisation TP 2003 (en M€)	Cotisation TP à législation 1998	Cotisation TP 2003	Part dans la VA	Part dans la masse salariale	Scénario 7 : (VLF + VA) TL	Scénario 8 = 7 avec taux encadrés (1,2-3,2)	Scénario 9 = 7 avec taux encadrés (1,5-2,6)
Industrie	272 100	9 700	45%	49%	37%	36%	47%	45%	44%
Commerce	278 500	2 800	16%	14%	13%	17%	17%	17%	17%
Services	376 900	6 300	34%	32%	43%	40%	31%	32%	33%
Finance	11 300	1 000	5%	5%	6%	8%	5%	6%	6%
Total	938 800	19 800	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
CA (k€) 0 à 2 000	828 800	2 600	20%	13%	ND	ND	17%	17%	17%
De 2 000 à 10 000	82 100	2 300	14%	12%	ND	ND	13%	13%	13%
De 10 000 à 50 000	21 600	3 100	15%	16%	ND	ND	14%	14%	14%
50 000 et +	6 300	11 800	51%	60%	ND	ND	56%	56%	57%
Total	938 800	19 800	100%	100%	ND	ND	100%	100%	100%

Source : DGI/M2 (Compte tenu des règles d'arrondi, le total des arrondis n'est pas toujours égal à 100%)

NB :

- Pour les besoins des simulations, ont été rassemblées dans le secteur « industrie » les catégories EA à EH de la nomenclature de produits de la comptabilité nationale, c'est-à-dire les activités industrielles ainsi que les secteurs de l'énergie et du BTP. Le secteur « services » regroupe les catégories EK et EM à ER de la même nomenclature, c'est-à-dire le secteur des transports et les services.
- Ces simulations portent sur 940 000 entreprises, et excluent les entreprises imposées selon un régime dérogatoire (VLF seule ou VLF + recettes), ainsi que cinq grandes entreprises nationales (cf. fiche n°16 de l'annexe III pour la méthodologie)

L'examen des scénarios EBE au taux local aboutit aux mêmes conclusions, en partant d'une situation de départ plus favorable à l'industrie et aux services et moins favorable au commerce et aux services financiers. Les transferts entre collectivités territoriales restent du même ordre.

⁸³ De 0,65% à 2,30% pour les communes et leurs EPCI, de 0,30% à 0,65% pour les départements, de 0,25% forfaitaires pour les autres bénéficiaires de la taxe professionnelle (régions, CCI, chambres de métiers, EPFL).

Les transferts entre collectivités peuvent être neutralisés par un mécanisme de compensation

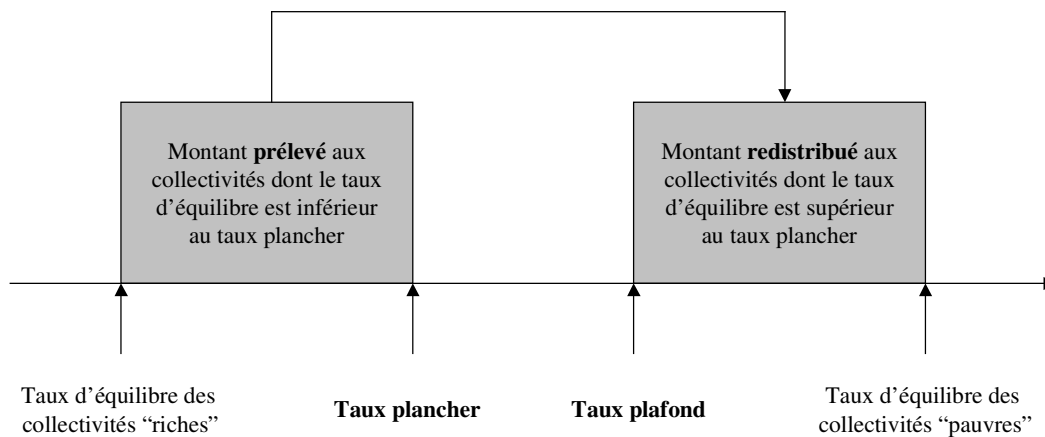
Dans tous ces scénarios, l'Etat n'intervient plus dans les circuits financiers propres à la taxe professionnelle actuelle : **le coût net 2003 de la TP pour l'Etat est intégralement recyclé au bénéfice des collectivités sous forme d'une attribution de ressource fiscale propre**⁸⁴. Il n'est en effet pas souhaitable que l'Etat demeure à terme impliqué dans le mécanisme d'encadrement des taux et de plafonnement de la cotisation au-delà de la période transitoire.

Le tunnel des taux provoque néanmoins des variations de ressources :

- **à la hausse** pour les collectivités dont le taux local d'équilibre serait inférieur au taux plancher national. Dans ce cas, en effet, le taux plancher reconstitue un produit supérieur au montant de taxe professionnelle perçu avant la réforme ;
- **à la baisse** pour les collectivités dont le taux local d'équilibre serait supérieur au taux plafond. Le produit de taxe professionnelle antérieurement perçu ne peut être retrouvé en raison du blocage du mécanisme de libre ajustement des taux.

Il est souhaitable de **garantir le niveau de ressources de chacune des collectivités bénéficiaires en prélevant les surplus** de recettes fiscales enregistrés pour certaines collectivités du fait de l'existence d'un plancher **et en les redistribuant aux collectivités bloquées par le plafond** de taux.

⁸⁴ Cf. pièce jointe méthodologique de la fiche n°16 : la contribution de l'Etat est, dans les simulations, restituée aux collectivités bénéficiaires de la TP sous forme de centimes additionnels aux montants effectivement prélevés sur les entreprises. Ce coût net 2003 de la taxe professionnelle pour l'Etat pourrait également être recyclé via la mise en place du taux progressif envisagé *infra*, qui conduirait à restituer la contribution aux PME. Deux propositions de la commission (la suppression de la part régionale de la taxe professionnelle et la restauration d'un plafond réel de 3,5%, 3,8% ou 4,0% de la valeur ajoutée) représentent par ailleurs un coût de 3,0 Md€, soit un montant très voisin du coût 2007 du dégrèvement pour investissements nouveaux (2,9 Md€).



Dans les scénarios simulés, le niveau du plancher et celui du plafond ont précisément été choisis pour que le total des sommes à prélever, par catégorie de collectivités, soit égal au total des sommes à redistribuer.

Ce mécanisme de compensation ne paraît pas se heurter à un obstacle constitutionnel dans la mesure où les sommes en question sont bien représentatives de l'impôt local redistribué au sein d'une même catégorie de collectivités, selon le critère du taux d'équilibre (cf. *infra* D.3.).

Au total, le principe du taux local encadré a fait l'objet d'une large approbation au sein de la commission. L'ADCF et l'AMF ont approuvé ce mécanisme à la condition qu'il ne préfigure pas un resserrement des taux à venir. L'ADCF a en outre suggéré que le mécanisme d'encadrement des taux prenne la forme d'une possibilité de modulation autour d'un taux pivot national.

c) des règles de liaison des taux pourraient compléter cet encadrement

La règle de liaison des taux se pose différemment selon que l'on se place dans l'hypothèse d'une assiette mixte associant les valeurs locatives foncières et une assiette comptable ou bien dans l'hypothèse d'une assiette sans les immobilisations passibles d'une taxe foncière.

S'agissant de l'assiette VLF, les motifs qui justifient les règles d'encadrement en vigueur demeurent pertinents, dès lors que les valeurs locatives foncières servent également à asseoir les taxes foncières. Le maintien de règles éprouvées permettrait d'éviter des écarts importants de taxation et de maintenir une liaison ainsi qu'une liaison avec les impôts ménages, cohérente avec les directives données à la commission par le Premier ministre, qui incluent notamment une absence de transfert entre ménages et entreprises. La liaison entre impôts sur les ménages et impôts locaux assis sur la valeur locative foncière payés par les entreprises pourrait le cas échéant être rétablie dans ses modalités antérieures à la loi de finances pour 2003 si jamais la liberté de fixation du taux sur l'assiette comptable était peu encadrée dans le nouveau système.

S'agissant de l'assiette comptable, il est possible d'instaurer, soit un mécanisme de liaison des taux, sur le modèle de ce qui existe aujourd'hui, soit se borner à d'autres types d'encadrement inspirés des mécanismes actuels de la taxe professionnelle ou des taxes annexes :

- **un taux annuel de variation maximal, fixé en valeur absolue** par l'Etat ;
- **un taux annuel de variation maximal, fixé par référence à l'évolution des impôts ménages**, et notamment de la taxe d'habitation ;
- **un taux plafond national.**

Sur cette question, les membres de la commission ne sont pas parvenus à un accord, les élus réclamant une déliaison totale des taux en échange de l'encadrement du taux assis sur l'assiette comptable (cf. *supra*) tandis que les entreprises souhaitent un retour à la stricte liaison entre impôts sur les ménages et impôts sur les entreprises, qui avait été desserré en 2003.

C. Situations particulières

1. Les exonérations et les dégrèvements doivent s'inscrire dans le respect du principe constitutionnel d'égalité des contribuables devant l'impôt

La taxe professionnelle frappe 2,7 millions de redevables, sur les 3,6 millions que compte son champ d'application théorique. Aux exonérations catégorielles, qui représentent environ 1,5 Md€ de cotisations (soit 5,8% des bases imposables) et sont pour la plupart héritées du régime des patentes, se sont ajoutées, après l'entrée en vigueur de la taxe professionnelle, de nombreuses exonérations territoriales, dont l'impact financier est toutefois bien moindre, et plus récemment, de multiples mesures d'allègement, sous forme d'exonérations ou de dégrèvements (cf. fiche n°2 de l'annexe III). Par ailleurs, même sans tenir compte de l'encadrement des taux en fonction de la valeur ajoutée, plus de 50% des redevables effectivement soumis à la taxe professionnelle relèvent de règles dérogatoires en ce qui concerne la détermination de l'assiette imposable (cf. fiche n°3 de l'annexe III).

Les travaux de la commission l'avaient déjà conduite, dans son rapport d'étape, à porter sur le système des dérogations au régime de droit commun de la taxe professionnelle **un diagnostic d'ensemble sévère** (cf. *supra*, II) :

- Ajoutant à l'héritage du régime antérieur, la sédimentation de mesures ponctuelles, qui ont depuis plus de vingt ans émaillé quasiment toutes les lois de finances, a débouché sur un système excessivement complexe, facteur d'insécurité juridique, dont l'effet incitatif n'est pas établi ;
- La multiplication des exonérations est source d'inégalités entre les contribuables, mais aussi d'inefficacité économique – le financement des coûts induits étant répercuté sur les autres redevables et sur le contribuable national – et de distorsions de concurrence.

Conscient du caractère injustifié de certaines dérogations, le législateur avait initialement envisagé, en 1974, une rationalisation aboutissant à ne conserver que 13 catégories d'exonérations, dans la limite d'un plafond commun. Ce projet ayant été abandonné, la loi du 10 janvier 1980, prenant acte de ce que certaines exonérations⁸⁵ n'avaient comme seules justifications que les défauts du système d'imposition, a décidé du principe de leur suppression à l'issue d'une réforme d'ensemble qui, jusqu'à présent, n'est pas intervenue. Le Conseil des impôts, quant à lui, est allé jusqu'à

⁸⁵ Aux termes des articles 8 et 9 de la loi n° 80-10 du 10 janvier 1980, l'entrée en vigueur de la réforme substituant la valeur ajoutée à l'assiette actuelle devait s'accompagner de la suppression ou de la limitation des exonérations relatives aux sociétés coopératives et unions de sociétés coopératives d'artisans et assimilés, aux sociétés et unions de sociétés mutualistes, aux ports autonomes.

préconiser la **suppression pure et simple de toutes les exonérations dans le secteur marchand**, en considérant que, s'il est légitime que les activités non marchandes puissent bénéficier d'une exonération, l'ensemble du secteur marchand et de services devrait être soumis aux règles du droit commun.

Quoique légitime sur le plan des principes, cette position a l'inconvénient de faire masse de l'ensemble des exonérations, bien que certaines d'entre elles apparaissent **justifiées**, notamment au regard des objectifs poursuivis par la politique d'aménagement du territoire, la politique de la ville et certaines politiques sectorielles.

A tout le moins, la création d'un nouvel impôt doit être l'occasion de **remettre le dispositif à plat**, pour vérifier, au cas par cas, que le périmètre des exonérations coïncide avec celui des catégories de redevables dont les capacités contributives sont insuffisantes pour supporter la taxe, ou pour lesquels un régime de faveur se justifie pour d'autres raisons. Cette vérification apparaît d'autant plus nécessaire que, quelle que soit l'assiette de remplacement, il devra être démontré, sauf à encourir la censure du juge constitutionnel, que la loi mettant en œuvre la réforme satisfait au **principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt**.

Toutefois, **une telle démarche, aussi légitime soit-elle, peut avoir pour effet** d'accroître le nombre de redevables et donc **de rendre dans cette mesure la réforme plus difficile**. Un équilibre doit donc être trouvé entre le nécessaire réexamen des dispositifs en vigueur à la lumière des impératifs d'équité, d'efficacité et de modernisation de l'impôt, et une suppression totale de toutes les exonérations. A cet égard, une **distinction essentielle doit être faite entre les exonérations qui** bénéficient à un secteur ou à un type d'activité pris dans son ensemble, induisant peu de distorsions entre agents économiques opérant sur un même marché, et celles qui, au contraire, **discriminent des entreprises se livrant à une même activité**.

2. Un certain nombre d'exonérations et de régimes dérogatoires peuvent être maintenus

a) Les exonérations territoriales, qui participent de la politique d'aménagement du territoire, apparaissent globalement justifiées

Inscrites dans le cadre de la politique d'aménagement du territoire, les **exonérations territoriales** visent à faciliter le maintien ou le développement d'activités dans des zones spécifiques. Pour la plupart temporaires, ces dispositifs sont, soit applicables de plein droit, sauf délibération contraire des assemblées territoriales, soit au contraire facultatifs et subordonnés à une délibération expresse. La dépense fiscale correspondante ne s'est élevée qu'à 316 M€ en 2003.

Compte tenu de la faiblesse des enjeux financiers et pour autant que les dispositifs concernés demeurent compatibles avec le droit communautaire, **la commission n'entend pas en remettre en cause le principe**, d'autant moins qu'ils forment avec d'autres avantages fiscaux (exonérations en matière d'impôts sur les bénéficiaires, etc.) un ensemble cohérent, qui participe de **l'ossature de la politique d'aménagement du territoire**.

Il reste, toutefois, que la multiplicité des exonérations territoriales, mais aussi des zonages sur lesquels elles trouvent à s'appliquer (pas moins de 16 zonages différents coexistent actuellement, le PLF 2005 prévoyant d'en ajouter deux nouveaux dans le cadre des dégrèvements en faveur des pôles de compétitivité et des zones soumises à des risques de délocalisations), ne peut que nuire à la **lisibilité** du dispositif pour les entreprises, mais aussi pour les collectivités qui ont à le moduler sur leur territoire. Dans la mesure où ces exonérations ne sont justifiées que par les **effets incitatifs** qu'elles sont censées induire, la réforme de la taxe professionnelle pourrait constituer l'occasion, sur la base d'une évaluation d'ensemble de leur impact, de vérifier l'utilité des mesures en vigueur en vue de **simplifier et de rationaliser le dispositif**.

b) Les adaptations concernant les petits contribuables ou certaines activités participant à la poursuite des politiques publiques peuvent être reconduites

Plusieurs adaptations ont été apportées au régime de la taxe professionnelle pour tenir compte de la situation des **petits contribuables**. Il s'agit, notamment :

- de la **base minimum**, qui concerne 810 000 contribuables (soit 30,3% du total), pour un produit net de taxe de 0,3 Md€, soit 1,2% du total ;
- de la **taxation sur la base des seules valeurs locatives foncières**, qui concerne 535 000 redevables, essentiellement des commerçants et artisans dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 152 500 €, pour un produit de seulement 0,2 M€, soit 1,0% du total ;
- des **exonérations ou réductions de base** dont bénéficient, dans certaines conditions, les loueurs en meublé non professionnels, ainsi que certains artisans et professions assimilées.

Par ailleurs, certaines exonérations ou réductions de base consenties au bénéfice d'**activités, le plus souvent peu rentables, qui présentent un intérêt social, éducatif, culturel, ou encore artistique**, que le législateur a entendu encourager. Tel est le cas des exonérations dont bénéficient, sous certaines conditions, les établissements d'enseignement privés, les entreprises de presse ou de spectacles, certains organismes à caractère social (organismes d'HLM, caisses de crédit municipal...), certaines activités non commerciales (artistes lyriques et dramatiques...).

Ces adaptations du régime de la taxe professionnelle ont été, pour l'essentiel, décidées en vue, d'une part, de moduler la charge fiscale pesant sur des contribuables dont les **capacités contributives** sont limitées, et d'autre part, de **favoriser par des dépenses fiscales ciblées la poursuite de certaines politiques publiques**.

Bien qu'il soit à déplorer qu'aucune évaluation de ces dérogations en termes de coût/avantages n'ait été menée depuis plus de vingt ans⁸⁶, il reste que la **dépense fiscale** correspondante est contenue. Par ailleurs, les distorsions de concurrence qui en résultent sont relativement mesurées, notamment dans les cas où l'ensemble des agents économiques d'un même secteur sont exonérés. Dans ces conditions, **la commission est d'avis de ne pas remettre en cause beaucoup de ces dérogations**⁸⁷.

Toutefois, il y a lieu d'en réexaminer, au cas par cas, le bien-fondé et les modalités :

- Un toilettage apparaît indispensable, en tout état de cause, pour **assurer la cohérence et la lisibilité du futur régime d'imposition locale des entreprises**, ne serait-ce que dans un but de simplification fiscale ;
- Surtout, il sera nécessaire de vérifier que les dérogations maintenues sont **proportionnées aux objectifs de politiques publiques** qui les sous-tendent, c'est-à-dire qu'elles justifient les entorses au principe constitutionnel d'égalité occasionnées ;
- Ce réexamen devra conduire, dans tous les cas où l'intérêt qui s'attache à une dérogation peut être apprécié essentiellement au niveau local, à envisager un **transfert aux assemblées territoriales** de la compétence y afférente, afin de conférer aux collectivités les moyens de mettre en œuvre,

⁸⁶ Voir toutefois les évaluations financières partielles figurant en pièce jointe à la fiche n°2 de l'annexe III.

⁸⁷ La FDC, l'AFEP et l'UPA ont réaffirmé la nécessité de préserver les dispositifs tendant à aménager le régime de l'impôt pour éviter de faire peser sur les plus petits contribuables une charge fiscale excédant leurs capacités contributives. L'UPA a notamment souhaité que le régime d'imposition actuel soit maintenu, lorsqu'il est plus favorable, pour les entreprises réalisant un chiffre d'affaires inférieur à 7,6 M€.

dans le cadre défini par la loi, de véritables **politiques fiscales locales, en matière non seulement de taux, mais aussi d'assiette** ;

- Enfin, dans le cas où la réforme se traduirait par la mise en place d'un **taux d'imposition progressif** (cf. *supra*), qui avantagerait les petits contribuables, il serait légitime d'envisager, en contrepartie, la suppression de certains des allègements de charge fiscale consentis sous forme d'exonérations, d'abattements ou de dégrèvements, qui feraient alors double emploi.

c) Certains dégrèvement ou exonérations ont perdu une partie de leur légitimité

Les mesures d'allègement inhérentes à l'assiette EBM disparaissent nécessairement avec cette assiette

Certains **régimes dérogatoires, dont le mécanisme autant que le principe sont inhérents à l'assiette d'imposition actuelle**, disparaîtront en cas d'abandon de la base constituée par les EBM. Il s'agit principalement :

- de **l'écèlement des bases**, devenu tout à la fois anachronique et marginal ;
- des **exonérations et dégrèvements** destinés à alléger la taxation de certaines immobilisations (lignes, câbles et canalisations extérieurs, installations de désulfuration de fuel, de stockage de gaz ou destinées à lutter contre la pollution, camions et autocars, transport sanitaire terrestre etc.), dont le principe même est sous-tendu par l'existence de l'assiette EBM, et qui ont, de surcroît, été adoptés faute d'une réforme globale du régime de la taxe professionnelle⁸⁸ ;
- du **dégrèvement des investissements nouveaux** –dont la prorogation, assortie d'un complément pour les entreprises plafonnées, est actuellement en discussion devant le Parlement – qui a pour unique objet d'assurer la transition avec le futur régime d'imposition⁸⁹.

Les exonérations qui bénéficient à des contribuables placés en concurrence avec des entreprises soumises à l'impôt doivent être supprimées

Cependant, en ce qui concerne le champ d'application de l'impôt, **l'enjeu essentiel de la réforme réside**, ainsi qu'il a été dit précédemment, **dans la suppression des dérogations injustifiées au principe constitutionnel d'égalité des contribuables devant l'impôt**. A cet impératif juridique, qui constitue une condition de la réforme, répond un impératif économique : mettre un terme aux dérogations qui bénéficient seulement à certains des acteurs sur un marché donné, portant ainsi atteinte au **principe de libre concurrence**.

A la lumière de cette grille de lecture, plusieurs régimes dérogatoires devront faire l'objet d'un **réexamen approfondi**. D'ores et déjà, **la loi du 10 janvier 1980 avait prévu de mettre fin à certains régimes d'exonération dès l'instauration d'une nouvelle assiette constituée par la valeur ajoutée**. Il s'agit notamment des régimes concernant :

- Les **sociétés coopératives d'artisans et de bateliers** ; la portée de l'exonération devra être limitée, comme l'a prévu la loi du 10 janvier 1980, aux petits redevables (trois salariés au maximum)⁹⁰ ;

⁸⁸ La suppression de ces exonérations ou dégrèvements, dans les cas où elle entraînerait une augmentation de l'imposition à la fois brusque et très importante, pourrait légitimer la mise en place de mesures transitoires.

⁸⁹ Il est à noter que le maintien de ce dégrèvement, à terme, substituerait totalement l'Etat aux entreprises pour ce qui concerne le financement des budgets locaux.

⁹⁰ Cf. *supra*, 1., en particulier la note de bas de page.

- les **sociétés mutualistes et les institutions de prévoyance** soumises respectivement aux dispositions des codes de la mutualité et de la sécurité sociale. Ces organismes exercent en effet, à destination du grand public, des activités se rattachant à la couverture des risques vieillesse, accident, maladie, invalidité ou encore décès, dans les mêmes conditions que les sociétés d'assurances, alors même que ces dernières sont assujetties à la taxe professionnelle. Les distorsions de concurrence qui en résultent sont dépourvues de toute justification. La portée de l'exonération dont ils bénéficient devra être limitée à celles de **leurs activités qui n'entrent pas en concurrence avec** celles de **redevables de l'impôt** et qui ne sont pas liées au versement de prestations servies en complément des prestations des régimes obligatoires de sécurité sociale, comme l'a prévu la loi du 10 janvier 1980. En effet, les autres activités de ces organismes ne peuvent légitimement échapper à l'impôt⁹¹.

Par ailleurs, **les collectivités publiques et leurs établissements**, qui sont placés hors du champ de la taxe professionnelle à raison de leurs activités non lucratives – c'est-à-dire de la majorité de leurs activités – bénéficient en outre d'une exonération au titre de leurs activités, même lucratives, à caractère essentiellement culturel, éducatif, sanitaire, social, sportif ou touristique. Bien que, dans la plupart des cas, l'existence de telles exonérations ne pose pas de difficulté⁹², il n'en va pas de même lorsqu'elles concernent des activités qui, bien qu'entrant dans l'énumération précédente, sont en réalité **exercées dans le secteur concurrentiel**, notamment dans le cas des EPIC. Dans cette mesure, et en dans un nombre en toute hypothèse limité de cas, la réforme pourrait être l'occasion d'**ajuster le régime d'exonération dont bénéficient les collectivités publiques et leurs établissements**⁹³.

L'exonération des activités agricoles pourrait faire l'objet d'aménagements

Le secteur agricole regroupe 622 000 entreprises exonérées, soit une base brute de 5,3Md€ qui représente **l'essentiel de l'assiette exonérée hors secteur public**. L'exonération des activités agricoles est historiquement justifiée par leur caractère spécifique. Sa légitimité est, en outre, renforcée par l'existence de la taxe foncière sur les propriétés non bâties, dont les agriculteurs et les éleveurs sont les principaux redevables. Toutefois, la suppression de cette imposition justifierait en toute rigueur la soumission en contrepartie des activités agricoles au nouvel impôt local sur les entreprises, selon des modalités, le cas échéant, respectueuses de leurs particularités, et adaptées notamment à la situation des petits agriculteurs.

Quant aux **coopératives agricoles et aux SICA**, qui sont en principe soumises à la taxe professionnelle, elles bénéficient d'un régime dérogatoire alliant exonérations et réductions de base imposable selon une combinaison **excessivement complexe**, qui aboutit à des situations inéquitables y compris entre coopératives agricoles⁹⁴, et gagnerait à être clarifié et limité aux petits contribuables.

3. Normaliser le régime des bénéficiaires non commerciaux

a) Deux régimes d'imposition divergents, qui suscitent des effets de seuil importants

La base d'imposition à la taxe professionnelle des titulaires de BNC est actuellement constituée :

⁹¹ A cet égard, il est à noter que l'article 9 de la loi n° 80-10 du 10 janvier 1980 avait déjà entendu restreindre, dans cette mesure, la portée de l'exonération concédée aux sociétés mutualistes et à leurs unions.

⁹² Il convient, toutefois, d'observer qu'une imposition des activités industrielles et commerciales des personnes publiques n'apparaît pas inenvisageable, ainsi que le montre l'exemple de l'Italie, où la taxe locale sur les entreprises frappe également le secteur public.

⁹³ Plusieurs élus locaux, dont les représentants de l'ADCF, ont indiqué qu'ils n'étaient pas hostiles à un réexamen de la situation des EPIC. L'AMF a toutefois mis en garde contre une application mécanique du principe de libre concurrence, qui aboutirait, par exemple, à taxer les hôpitaux sous prétexte que les cliniques sont soumises à l'impôt.

⁹⁴ C'est ainsi, par exemple, que les coopératives de vinification sont exonérées de taxe professionnelle quel que soit leur effectif, alors que les coopératives de cidrification ne le sont qu'à concurrence de trois salariés.

- **lorsqu'ils emploient 5 salariés ou plus ou sont soumis à l'IS**, de la valeur locative des biens passibles de taxe foncière et des équipements et biens mobiliers ;
- **lorsqu'ils emploient moins de 5 salariés et ne sont pas soumis à l'IS**, de la valeur locative des biens passibles de taxe foncière et d'une fraction de leurs recettes déclarées à l'impôt sur le revenu.

Ce second régime concerne aujourd'hui 466 800 redevables, soit la **grande majorité des titulaires de BNC**⁹⁵, pour un produit de taxe de 1,1 Md€, soit 4,7% du total. Sa création a été justifiée par la nécessité de ne pas soumettre les **petits contribuables** à de trop lourdes obligations déclaratives (comptabilité physique de leurs EBM, notamment), mais également par la volonté d'empêcher que des professions qui peuvent, pour la plupart, être exercées en ne recourant qu'à un personnel et à des investissements limités échappent, en pratique, à la taxe professionnelle.

Les règles de détermination de l'assiette, constituée initialement par le huitième des recettes, puis le dixième à compter de la loi du 10 janvier 1980, permettaient à l'origine de faire peser sur les titulaires de BNC une charge fiscale équivalant à celle des redevables imposés dans les conditions de droit commun. Toutefois, la charge fiscale des redevables ayant opté pour l'IS ou employant au moins cinq salariés a très nettement diminué depuis la suppression de la part salariale. **Dès lors que les titulaires de BNC imposables sur la base d'une fraction de leurs recettes n'ont pas bénéficié de cette réforme, il en est résulté un effet de seuil très important.** Pour y remédier, la loi de finances pour 2003 a prévu de réduire la part des recettes prise en compte dans l'assiette taxable de ces contribuables à 9% en 2003, 8% en 2004, et enfin 6% en 2005. S'il en diminue l'ampleur, cet allègement n'apparaît toutefois pas susceptible de résorber entièrement, même à terme, le **différentiel d'imposition** existant entre les deux catégories de titulaires de BNC.

b) Les effets d'un changement d'assiette seraient contrastés

Trois hypothèses de changement d'assiette ont été simulées à la demande de la commission, et comparées à la charge fiscale des titulaires de BNC⁹⁶ :

- chiffre d'affaires au taux national de 0,57 % ;
- valeur ajoutée au taux national de 2,38 % ;
- excédent brut d'exploitation (EBE), au taux national de 6,54⁹⁷ %.

Dans l'ensemble, **une imposition assise sur le chiffre d'affaires au taux de 0,57% serait très favorable aux entreprises concernées**, qu'elles soient aujourd'hui imposables sur une fraction de leurs recettes ou dans les conditions de droit commun, le nouvel impôt local se traduisant en moyenne par une diminution de la charge fiscale d'environ deux tiers. Ce constat corrobore les simulations examinées *supra* : une assiette chiffre d'affaires avantageant non seulement l'industrie mais aussi les services, auxquels est apparentée la plupart des activités non commerciales.

⁹⁵ seuls 12 600 redevables sont imposés selon l'assiette de droit commun.

⁹⁶ La comparaison porte sur la situation antérieure à la baisse de la fraction des recettes imposables opérée par la loi de finances pour 2003.

⁹⁷ Ces taux d'imposition sont ceux qui permettent la reconstitution totale du produit de l'impôt, tous redevables confondus. Il est signalé que l'EBE constitue, dans le cadre de la troisième simulation, l'assiette exclusive du nouvel impôt, ce qui explique que le taux d'équilibre soit plus élevé que celui des scénarios EBE + VLF envisagés dans le cadre de la fiche n°16 de l'annexe III.

La **valeur ajoutée** dégagée par les activités non commerciales **est fortement corrélée aux recettes qu'elles génèrent, dont elle constitue une part importante (près de 80% en moyenne)**. En ce qui concerne les titulaires de BNC aujourd'hui imposés selon une fraction de leurs recettes, le choix d'une assiette valeur ajoutée taxée au taux d'équilibre, soit 2,38%, conduirait à un niveau d'imposition proche de celui résultant de l'assiette actuelle.

En revanche, **le recours à une assiette valeur ajoutée pour les entreprises d'au moins 5 salariés se traduirait par une charge fiscale supplémentaire**, quel que soit le secteur d'activité. Les secteurs les plus pénalisés seraient, logiquement, ceux à forte valeur ajoutée, notamment le secteur des activités d'études, de conseil et d'assistance, qui acquittent des montants de taxe professionnelle très faibles depuis la suppression de la part salariale⁹⁸.

Enfin, **la mise en œuvre d'une imposition assise sur l'EBE au taux d'équilibre alourdirait systématiquement la charge fiscale des titulaires de BNC**, quel que soit leur secteur d'activité. L'augmentation serait de 85% en moyenne pour les redevables imposés selon une fraction de leurs recettes, et de 160% en moyenne pour les contribuables aujourd'hui imposés dans les conditions de droit commun (VLF + EBM). Ce résultat tient au fait que les activités des titulaires de BNC sont souvent peu intensives en main d'œuvre salariée et, inversement, très intensives en EBE, ce dernier comprenant la rémunération des non-salariés. Par suite, ce solde de gestion représente en moyenne 41% des recettes d'exploitation des titulaires de BNC imposés dans les conditions de droit commun, et même 55% des recettes en ce qui concerne les plus petits redevables. D'une manière générale, les entreprises et professionnels de la santé seraient les plus fortement grevés par une assiette EBE, les activités d'étude, de conseil et d'assistance étant, à l'inverse, les moins défavorisées.

c) La taxation des titulaires de BNC soumis à l'IS ou employant au moins cinq salariés devrait procéder du nouveau régime d'imposition de droit commun

Les **titulaires de BNC soumis à l'IS ou employant au moins cinq salariés**, qui sont aujourd'hui soumis au régime de droit commun, devraient logiquement relever du futur régime d'imposition de droit commun :

- Dans la mesure où ces redevables sont aujourd'hui imposés à partir d'une base taxable constituée notamment par les EBM, il est impossible de maintenir cet élément d'assiette pour ces redevables seulement ;
- L'accroissement de charge fiscale qu'occasionnerait un nouvel impôt assis sur la valeur ajoutée ou l'excédent brut d'exploitation n'apparaît, dans son principe, pas inéquitable pour ce qui concerne ces contribuables, qui ont fortement bénéficié de la réforme décidée en 1998 et sont aujourd'hui largement sous-imposés par rapport aux autres redevables de la taxe professionnelle.

d) En revanche, le choix est plus ouvert en ce qui concerne les titulaires de BNC imposés selon une fraction de leurs recettes

Le choix des règles auxquelles seront soumis les **titulaires de BNC actuellement taxés selon une fraction de leurs recettes** ne s'impose pas d'évidence. Le régime d'imposition actuel de ces contribuables présente notamment l'intérêt de limiter leurs obligations déclaratives. Son **maintien**, dans le cadre du futur impôt, ne poserait pas de difficulté majeure.

⁹⁸ Voir notamment les exemples figurant dans la fiche n°21 de l'annexe III, qui font apparaître que les titulaires de BNC soumis à l'IS ou dont l'effectif est de cinq salariés ou plus ont vu leur cotisation de taxe professionnelle baisser drastiquement du fait de la suppression de la part salariale, qui constituait l'essentiel de leur assiette imposable.

Toutefois, si les professions concernées le souhaitent, **un alignement sur le régime général du nouvel impôt est possible**⁹⁹, au moins dans le cas où celui-ci serait assis sur la valeur ajoutée :

- une telle option n'occasionnerait que **des transferts de charges limités**, et **ne modifierait pas le niveau moyen d'imposition de ces contribuables**, qui baisserait même légèrement dans l'hypothèse simulée à la demande de la commission (-4,3%) ;
- elle **supprimerait tout effet de seuil** pour les redevables embauchant un cinquième salarié ; ceci aurait l'avantage d'éviter, le cas échéant, les **effets désincitatifs à l'embauche** qu'occasionnerait inévitablement, dans tous les cas où la nouvelle base d'imposition excéderait 6% des recettes, le maintien d'un tel seuil ;
- enfin, et surtout, elle ne se traduirait par **aucune obligation déclarative supplémentaire**, la valeur ajoutée pouvant être reconstituée à partir de la déclaration que renseignent d'ores et déjà les redevables soumis au régime de la déclaration contrôlée.

En revanche, la détermination directe de la valeur ajoutée, de l'EBE, ou encore du résultat, n'est pas envisageable dans le cas des très petits contribuables, au nombre de 107 000, qui sont soumis au régime déclaratif spécial – dit « micro-BNC¹⁰⁰ ». En effet, il ne saurait être envisagé, sauf à annuler tous les avantages inhérents à ce régime, d'accroître les obligations déclaratives de ces contribuables. Dès lors, la taxe dont ils seront redevables devra continuer à être assise, au moins en pratique, sur une fraction des recettes¹⁰¹.

D. Maîtriser l'impact de la réforme sur les ressources des collectivités locales

Lors de l'installation de la commission, le 26 février 2004, le Premier ministre a souligné que les propositions que celle-ci élaborerait devraient veiller à **préserver l'autonomie financière des collectivités locales**. Cette expression renvoie clairement à l'article 72-2 de la Constitution issue de la révision constitutionnelle du 28 mars 2003, complétée entre-temps par la loi organique relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales du 29 juillet 2004.

Plus largement, la réforme de la taxe professionnelle, si elle doit permettre de rééquilibrer la part respective des différents secteurs d'activité dans la contribution à l'imposition locale des entreprises, doit néanmoins **préserver la stabilité et la prévisibilité des ressources des collectivités territoriales**, appréciées par catégorie au sens de la loi organique, mais aussi pour chaque collectivité. En outre, le Premier ministre a indiqué que la réforme de la taxe professionnelle devrait faciliter le développement de l'intercommunalité.

Or, dans tous les cas, la mise en œuvre de la réforme se traduit par des **transferts de base imposable entre collectivités, plus ou moins importants selon l'hypothèse adoptée**, principalement du fait du **changement d'assiette**, qui modifie la répartition territoriale des bases imposables. La commission a donc été amenée à se pencher sur ces transferts (1), afin de proposer des modalités de compensation qui soient compatibles avec le cadre posé par la loi organique (3). La commission a complété cet examen par l'étude de plusieurs scénarios de spécialisation fiscale, avec le souci de faciliter la mise en œuvre de la réforme mais également de clarifier le paysage de la fiscalité locale (2).

⁹⁹ Le président du club fiscal de l'ordre des experts-comptables s'est prononcé devant la commission en faveur de la suppression du régime spécifique de taxation des titulaires de bénéfices non commerciaux, au motif que celui-ci occasionne une surimposition, au moins par comparaison avec les contribuables imposés selon le régime de droit commun de la taxe professionnelle.

¹⁰⁰ Ce régime est applicable dans la limite d'un plafond annuel de recettes fixé à 27 000 €.

¹⁰¹ C'est-à-dire en déterminant forfaitairement la valeur ajoutée à partir d'une réfaction sur les recettes.

1. La mise en œuvre de la réforme se traduit par des transferts de base imposable entre collectivités

a) l'ensemble des scénarios étudiés entraîne des déplacements de l'assiette de l'imposition entre collectivités

La commission a privilégié les scénarios d'imposition d'une assiette mixte (VLF + VA ou VLF + EBE) à un taux local encadré. L'ensemble de ces scénarios montre un rééquilibrage du poids des cotisations au profit du secteur industriel (cf. *supra* A et B). Ces scénarios font, par voie de conséquence, apparaître des transferts de base d'imposition entre collectivités territoriales. Les tableaux ci-après présentent l'impact de sept scénarios centraux reposant sur une assiette mixte associant la VLF à un SIG – VA ou EBE – sur les ressources tirées de la taxe professionnelle par les collectivités bénéficiaires¹⁰².

Scénarios	6 VLF+VA taux national	7 VLF + VA taux local	8 VLF + VA taux local encadré 1,2 / 3,2	9 VLF + VA taux local encadré 1,6 / 2,5	11 VLF + EBE taux national	13 VLF + EBE taux local	14 VLF + EBE taux local encadré
Gains des EPCI	480	0	100	200	479	0	260
Gains des communes	2 320	0	1 000	1 500	2 738	0	1 570
Total des gains	2 800	0	1 100	1 700	3 217	0	1 830
Pertes des EPCI	1 710	0	600	950	2 012	0	1 060
Pertes des communes	1 090	0	500	750	1 204	0	770
Total des pertes	2 800	0	1 100	1 700	3 214	0	1 830
Solde EPCI	-1 230	0	-500	-750	-1 533	0	-800
Solde communes	1 230	0	500	750	1 534	0	800

Source : DGI/M2

Les résultats présentés succinctement dans ce tableau¹⁰³ appellent une remarque liminaire : **l'ensemble des scénarios reposant sur un changement d'assiette fait apparaître d'importants transferts de base d'imposition** au profit de zones géographiques très localisées (essentiellement celles où sont présentes les activités tertiaires dont l'imposition augmente). La diminution des bases d'imposition des EPCI est une **conséquence de ce phénomène** et de la faible pénétration de l'intercommunalité dans ces zones géographiques où la réforme concentre la matière imposable.

Ainsi, le calcul des soldes par département des pertes et des gains enregistrés par les communes, effectué dans le cadre du scénario VLF + VA à taux national, est négatif pour 67 départements ; parmi les 20 départements enregistrant les pertes communales nettes les plus fortes figurent essentiellement des départements du Sud-Est¹⁰⁴ et du Nord-Est¹⁰⁵. Le solde des transferts enregistrés au niveau communal est positif pour 30 départements ; les 5 premiers départements de cette liste sont des départements de l'Ile-de-France¹⁰⁶.

¹⁰² La lecture de ces résultats du point de vue des collectivités locales doit tenir compte de la méthodologie adoptée. En effet, la méthode de simulation a consisté à imputer la totalité du produit de la taxe professionnelle perçue sur le territoire de chaque commune en 2003 aux communes, ou, le cas échéant, aux EPCI à TPU, soit 23 998 communes et 934 EPCI à TPU. 1 960 communes ne voient pas de TP prélevée sur leur territoire. Les déplacements de produit des collectivités départementales et régionales, des établissements consulaires ou des établissements publics fonciers locaux ne sont pas mesurés ici.

¹⁰³ Une présentation plus complète de l'impact des différents scénarios sur les ressources des collectivités locales figure dans la fiche n°16 et ses pièces jointes.

¹⁰⁴ Bouches-du-Rhône, Haute-Savoie, Savoie, Vaucluse, Drôme, Isère, Loire.

¹⁰⁵ Nord, Haut-Rhin, Moselle, Pas-de-Calais, Meurthe-et-Moselle, Oise, Vosges.

¹⁰⁶ Paris, Hauts-de-Seine, Yvelines, Val-de-Marne, Essonne ; en revanche, la Seine-Saint-Denis est le département dont le solde des transferts communaux est le plus défavorable.

Toutefois, comme il a été précédemment exposé, **l'existence et l'importance de transferts financiers** entre les collectivités bénéficiaires **dépendent du mécanisme de taux adopté** :

- **les scénarios à taux national provoquent les transferts les plus importants.** Ainsi, les scénarios 6 (VLF au taux local et VA au taux national) et 11 (VLF au taux local et EBE au taux national) provoquent des transferts voisins de 3 Md€ ;
- **les scénarios à taux local ne provoquent, par construction, aucun transfert.** Comme on l'a vu plus haut (cf. *supra* B), le taux s'ajuste automatiquement, l'année de la réforme, aux nouvelles bases d'imposition pour reconstituer le produit antérieur de taxe professionnelle ;
- **les scénarios à taux local encadré présentent une situation intermédiaire.** Le libre ajustement du taux est tempéré par l'application d'un taux plancher et d'un taux plafond national. Plus la fourchette de taux est large et moins les transferts sont importants ; plus la fourchette de taux est resserrée et plus les résultats des simulations en termes de transferts se rapprochent d'un taux national.

Le scénario n°8 (VLF au taux local actuel + VA à un taux local encadré) **présente ainsi un niveau de transferts relativement faible** (1,1 Md€ au total) pour une palette de taux admissible assez resserrée en définitive (entre 1,2% et 3,2% de la valeur ajoutée) au regard de la dispersion maximale actuelle des taux.

Les transferts, lorsqu'ils existent, se font globalement au détriment des EPCI.

Scénarios	6 VLF+VA taux national	7 VLF + VA taux local	8 VLF + VA taux local encadré 1,2 / 3,2	9 VLF + VA taux local encadré 1,6 / 2,5	11 VLF + EBE taux national	13 VLF + EBE taux local	14 VLF + EBE taux local encadré
Nombre d'EPCI gagnants	270	0	100	150	238	0	220
Dont gains > 50 %	20	0	50	70	19	0	10
Nombre de communes gagnantes	11 200	0	6 600	8 400	10 822	0	8 815
Dont gains > 50 %	4 110	0	3 000	3 950	4 261	0	2 520
Nombre d'EPCI perdants	680	0	170	340	696	0	700
Dont pertes > 50 %	10	0	15	20	5	0	0
Nombre de communes perdantes	10 880	0	5 300	7 400	11 216	0	13 880
Dont pertes > 50 %	720	0	1 100	1 650	808	0	300

Source : DGI/M2

Les mêmes constats peuvent être portés s'agissant du **nombre de collectivités** gagnantes et perdantes et même du nombre de collectivités dont les pertes seraient très importantes :

- **les scénarios à taux national provoqueraient, en l'absence de compensations, un nombre important de perdants et de gagnants ;**

Les scénarios 6 et 11 font ainsi entre 8 800 et 11 000 gagnants parmi les communes, contre 11 000 à 14 000 perdants : le scénario VLF + VA à taux national est d'ailleurs relativement équilibré pour les communes, contrairement au scénario VLF + EBE à taux national. Les EPCI sont majoritairement perdants : 700 perdants environ contre 200 à 300 gagnants dans ces scénarios, pour la raison évoquée plus haut.

- les scénarios à taux local ne font ni gagnant ni perdant ;
- **les scénarios à taux local encadré atténuent les défauts du taux national.**

Ainsi, dans le scénario n°8 (VLF + VA à taux local encadré entre 1,2% de la valeur ajoutée et 3,2% de la valeur ajoutée), le ratio EPCI gagnants sur EPCI perdants s'améliore pour avoisiner 60% ; il est de 44% dans le scénario 9. En outre, dans ces deux scénarios, le nombre de communes gagnantes est supérieur au nombre de communes perdantes.

b) les effets liés au changement d'assiette sont prépondérants

Le choix de la clef de répartition ne suffit pas à corriger les transferts

Les transferts de matière imposable entre entreprises, liés au changement d'assiette, entraînent des **déplacements territoriaux du produit** de l'imposition. Cet effet prépondérant n'est que **marginalement corrigé par les clefs utilisées pour la répartition de l'assiette** de chaque entreprise entre ses différents établissements.

En effet, les simulations présentées ci-dessus reposent toutes sur une répartition de l'assiette entre collectivités locales sur la base d'une clef intégrant d'une part les VLF – à hauteur d'1/3 – et d'autre part les salaires – à hauteur des 2/3. Afin de mesurer l'impact de la clef choisie sur les transferts territoriaux du produit de l'impôt, des simulations identiques ont été effectuées sur une partie de ces scénarios, après répartition de l'assiette par le biais de clefs alternatives : VLF seule, VLF et salaires dans un rapport inversé au précédent, salaires seuls, effectifs.

Les différences induites par les clefs de répartition restent limitées (cf. fiche n°16 de l'annexe III). Toutefois, la mise en œuvre de **la clef basée sur les effectifs minore les transferts** constatés d'environ 100 M€ par rapport au scénario 6 mentionné ci-dessus. Le nombre de communes gagnantes et les montants des gains des communes sont également plus faibles. Plusieurs associations d'élus, dont l'assemblée des communautés de France et l'association des maires de villes et banlieues de France, ont pour cette raison manifesté leur préférence pour une clef de répartition fondée sur les effectifs.

Les effets de la réforme sur l'intercommunalité doivent être mesurés et contrôlés

Parmi les quatre conditions fixées par le Premier ministre et rappelées au début du présent rapport, figure celle de faciliter le développement de l'intercommunalité.

A l'exception des scénarios à taux local totalement libre, les autres simulations réalisées à la demande de la commission mettent en évidence d'importants transferts au profit des communes et au détriment des EPCI à TPU. Ces transferts relèvent du même mécanisme que celui décrit ci-dessus¹⁰⁷. Les différentes assiettes retenues dans les scénarios étudiés ne peuvent être considérées en elles-mêmes comme plus ou moins défavorables aux intercommunalités faisant application de la TPU ; mais les effets de transferts de matière imposable entre les entreprises entraînent le déplacement du produit de la taxe professionnelle vers des communes qui sont de fait moins intégrées à des structures intercommunales à TPU. **L'extension de la carte de l'intercommunalité dans les années à venir réduira mécaniquement ce phénomène.**

La liste des collectivités dont les gains atteindraient, dans le cadre du scénario 6, des montants supérieurs à 15 M€, est à cet égard illustrative. Dans cette liste de 18 collectivités¹⁰⁸, qui avaient souvent vu leurs bases amputées par la suppression de la part salaires, figurent 10 communes (Paris, 8 communes du département des Hauts-de-Seine et une commune des Yvelines), 4

¹⁰⁷ Outre le fait qu'ils doivent être interprétés à la lumière des précisions méthodologiques mentionnées *supra*, à savoir d'une part la référence à la situation de l'année 2003, et d'autre part l'imputation de la totalité du produit de TP perçu sur le territoire de chaque commune à cette commune ou, le cas échéant, à l'EPCI à TPU à laquelle elle appartient.

¹⁰⁸ La CCI de Paris fait également partie de cette liste (cf. fiche n°16, pièce jointe n°8).

départements (Paris, Hauts-de-Seine, Yvelines, Val-de-Marne) et la région Ile-de-France. Seuls 3 EPCI à TPU y figurent, à savoir les communautés d'agglomération de l'Arc-de-Seine, des Hauts-de-Bièvres et la communauté de communes des Portes-de-l'Essonne regroupant au total 15 communes. L'actualisation de cette liste au 1^{er} janvier 2004 n'entraîne qu'une seule modification, du fait de l'intégration de la commune de Boulogne-Billancourt dans la communauté d'agglomération du Val-de-Seine.

Une action sur la localisation de l'assiette peut être envisagée en vue de conserver néanmoins une incitation relative en faveur des EPCI à TPU. Ainsi, dans la répartition de l'assiette comptable entre les différents établissements d'une même entreprise, la part d'assiette située sur le territoire d'EPCI à TPU pourrait être affectée d'un **coefficient de majoration**, à l'égard duquel l'ADCF a toutefois formulé des réserves.

Il convient toutefois de souligner que, pour les entreprises qui verraient leur cotisation réduite à l'issue de la réforme, cette pondération n'aurait pour effet que de modifier la distribution de l'impôt qu'elles acquittent et non son montant¹⁰⁹. En d'autres termes, dès lors que les transferts au détriment des EPCI tiennent principalement à la réduction du poids des cotisations acquittées par certains secteurs économiques, l'action sur la répartition de l'assiette ne peut avoir pour effet que de limiter les pertes des EPCI à TPU au détriment des communes et des autres EPCI. **Le caractère prépondérant de l'effet induit par les déplacements territoriaux de base ne permet d'envisager qu'une correction marginale de cet effet par le moyen de la clef de répartition.** La simulation pour un EPCI à TPU, présentée lors de la réunion de la commission du 30 novembre 2004, a à cet égard souligné le faible impact d'une action sur la clef de répartition, notamment du fait de l'importance des entreprises mono-établissements. En effet, les entreprises mono-établissements et les entreprises dont une seule collectivité concentre au moins 80 % de la VLF, des salaires ou des effectifs, représentent aujourd'hui 47 % du produit de la taxe professionnelle.

Par ailleurs, les effets de la diminution des bases et des produits de taxe professionnelle sur les dotations des EPCI et de leurs communes membres doivent être mesurés et contrôlés. La commission n'a pas approfondi, compte tenu de la mise en œuvre simultanée de la réforme des dotations, la question de l'**impact des transferts de produit de taxe professionnelle sur les indices utilisés pour la répartition des dotations de l'Etat**. En effet, la diminution des bases de taxe professionnelle, pour se situer dans cette hypothèse, est susceptible d'avoir deux effets. D'une part, elle peut entraîner une réduction du **potentiel fiscal** des communes et EPCI concernés, se traduisant, toutes choses égales par ailleurs, par un accroissement des dotations consacrées à la péréquation¹¹⁰. En revanche, elle peut également se traduire par une diminution du **coefficient d'intégration fiscale** (CIF) des EPCI, utilisé dans le calcul des dotations d'intercommunalité. Dans les deux cas, les effets de la réforme devront être mesurés, et les références utilisées – en termes d'écart au potentiel financier moyen et de CIF de référence –, adaptées en tant que de besoin.

2. La réforme de la taxe professionnelle peut être facilitée par une démarche de spécialisation de la fiscalité locale

a) l'absence de spécialisation de la fiscalité locale comporte des risques liés à la dilution des responsabilités en matière de politique fiscale

Le régime actuel de la taxe professionnelle est caractérisé par l'intervention, sur les assiettes retenues, des **quatre niveaux de collectivités** : communes, EPCI – en lieu et place des communes en cas d'intercommunalité à taxe professionnelle unique, mais également en plus des communes pour les EPCI à fiscalité additionnelle –, départements et régions. Les chambres de

¹⁰⁹ Sinon marginalement, compte tenu des taux appliqués sur les différentes parts d'assiette.

¹¹⁰ La compensation des pertes et gains de TP – cf. *infra* –, notamment par le biais de la dotation forfaitaire, est toutefois de nature à annuler cet effet, compte tenu de l'intégration de cette dotation dans le nouveau « potentiel financier ».

commerce et d'industrie, les chambres de métiers et certains établissements publics fonciers locaux se financent également en partie grâce au produit de taxes additionnelles à la taxe professionnelle. Enfin, l'Etat, quoique premier « contribuable local », perçoit le produit de la cotisation minimale assise sur la valeur ajoutée et de la cotisation nationale de péréquation.

L'ensemble de la fiscalité locale, tout particulièrement la fiscalité directe locale, est aujourd'hui caractérisée par une telle **situation d'empilement des taux** : chacun des quatre niveaux de collectivités – communes, EPCI, départements et régions – perçoit l'impôt sur l'assiette de chacun des impôts directs locaux. La suppression de la part de taxe d'habitation perçue par les régions¹¹¹ fait exception à ce constat, de même que la TPU dont l'extension tend à priver le niveau communal de cet impôt. Cette situation a donné lieu à différentes réflexions en vue de la spécialisation de la fiscalité directe locale¹¹².

Cette situation comporte d'importants inconvénients, soulignés par l'analyse économique. En effet, la superposition du pouvoir de vote des taux sur une même assiette **dilue la responsabilité de l'évolution du prélèvement** sur plusieurs niveaux. Cette dilution de responsabilité peut s'accompagner d'une « **illusion fiscale** », les contribuables attribuant à l'échelon territorial dont ils sont le plus proches, en général le niveau communal, la responsabilité de l'augmentation de la fiscalité. Enfin, l'analyse économique¹¹³ souligne que la superposition des taux peut engendrer une **concurrence fiscale « verticale »** associée à un risque de hausse des taux, chaque niveau de collectivité s'efforçant de préempter à son profit la marge politiquement admissible d'augmentation des taux.

b) la réforme de la taxe professionnelle peut être facilitée par un accroissement de la spécialisation de la fiscalité locale

Trois motivations distinctes peuvent justifier la recherche d'une plus grande spécialisation de la fiscalité locale

En premier lieu, le constat de la faible lisibilité de la fiscalité locale pour les contribuables, ajouté à celui des inconvénients d'ordre économique mentionnés ci-dessus, paraît en lui-même justifier une évolution vers la spécialisation.

Par ailleurs, l'intervention de l'Etat dans les circuits financiers de la taxe professionnelle, décrits dans la première partie du rapport, se traduit par un coût net annuel moyen de 2,1 Md€¹¹⁴ (hors dégrèvements au titre des investissements nouveaux), lié à l'écart entre les produits de taxe professionnelle encaissés par l'Etat – cotisation minimale assise sur la valeur ajoutée, cotisation nationale de péréquation, frais de gestion, de dégrèvement et d'admission en non valeur – et les dégrèvements qu'il prend en charge. **La sortie de l'Etat du financement de l'imposition locale des entreprises** peut constituer un argument supplémentaire en faveur de la spécialisation, dans la mesure où elle s'accompagnera d'une certaine redistribution du produit perçu par les collectivités.

Enfin, l'**hypothèse d'une reconstitution seulement partielle du produit de la taxe professionnelle**, souhaitée par certains membres de la commission – cf. *infra*, III-E –, pourrait le cas échéant emprunter la voie de la suppression d'une ou plusieurs des parts attribuées à chaque catégorie de collectivités.

¹¹¹ Article 11 de la loi de finances rectificative du 13 juillet 2000.

¹¹² Commission « Mauroy » sur l'avenir de la décentralisation (rapport remis au Premier ministre le 17 octobre 2000) ; rapport sur les finances locales (DGCL / DGI / DB) de mars 2002.

¹¹³ Cf. *supra* II du présent rapport et fiche n°5 de l'annexe III.

¹¹⁴ Coût net de 2 961 M€ en 2003, soit 2 147 M€ après retraitement des dégrèvements exceptionnels qui auraient dû être imputés en 2002 et neutralisation de la part de la cotisation nationale de péréquation perçue par les collectivités locales ; cf. fiche n°20.

Le mouvement de spécialisation doit intégrer la contrainte de l'autonomie financière

La révision constitutionnelle de mars 2003 et la loi organique relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales du 29 juillet 2004 constituent le cadre que doit nécessairement respecter tout scénario de spécialisation. La loi organique impose en effet le **maintien de la part des ressources propres** dans les ressources des collectivités **à un niveau au moins égal à celui constaté en 2003**. Cette obligation s'apprécie pour chacune des catégories de collectivités que définit la loi organique : communes et EPCI, départements et régions.

Ces dispositions ont pour conséquence que, dans les scénarios de spécialisation, **les pertes de ressources** résultant, pour un niveau de collectivités, de la suppression de la part d'un impôt local dont il bénéficiait, **doivent être compensées par l'attribution de tout ou partie du produit d'un autre impôt** localisé, afin de prévenir la dégradation du ratio d'autonomie financière de la catégorie correspondante. Le produit des impôts locaux perçu par chaque niveau de collectivités doit donc être maintenu constant par les scénarios envisagés.

La contrainte ainsi présentée doit toutefois faire l'objet de deux nuances. D'une part, les communes et les EPCI constituent au regard de la loi organique une seule et même catégorie : c'est donc, à cet égard, l'évolution du produit total perçu par les communes et les EPCI qui devra être prise en compte. D'autre part, la contrainte résultant de la loi organique doit être placée dans la perspective des **partages d'impôts nationaux** : ces impôts peuvent être considérés comme des ressources propres dès lors que la loi détermine, par collectivité, leur taux ou une part locale d'assiette.

L'intégration des partages d'impôts dans les scénarios de spécialisation se heurte toutefois à trois limites.

En premier lieu, l'attribution d'une part d'impôt national, en compensation de la diminution du produit de la fiscalité directe locale perçu par un niveau de collectivités, se traduirait, **pour l'Etat**, par une **moindre recette**.

En deuxième lieu, il convient de souligner que **le périmètre des partages d'impôts répondant à des transferts de compétences est appelé à évoluer fortement** au fur et à mesure de la mise en œuvre des dispositions de la loi libertés et responsabilités locales du 13 août 2004, dont l'aboutissement est prévu en 2008. Il convient d'éviter toute confusion entre le partage d'impôts liés aux transferts de compétences, d'une part, et l'attribution d'impôts liée à la réforme de la taxe professionnelle, d'autre part.

En dernier lieu, il peut être objecté que les attributions d'impôt d'Etat peuvent conduire, s'ils s'accompagnent de l'octroi d'un pouvoir de taux aux collectivités bénéficiaires, à une nouvelle situation de concurrence fiscale verticale.

La suppression de la part régionale de la taxe professionnelle apparaît comme le dénominateur commun de tous les scénarios de spécialisation fiscale

La commission a étudié quatre scénarios principaux de spécialisation fiscale, dont certains assortis de variantes¹¹⁵.

L'ensemble des scénarios étudiés a été élaboré dans le respect de **trois contraintes** : **reconstituer** le produit de chaque catégorie de collectivités ; **isoler** le coût net de la taxe professionnelle pour l'Etat, supposé être remplacé par une ressource propre ; **limiter** le nombre de collectivités percevant le même impôt, tout en conservant au moins deux impôts à chaque collectivité.

Les quatre scénarios étudiés reposent sur les options suivantes :

¹¹⁵ Cf. fiche n°20 de l'annexe III.

- **attribution de la nouvelle imposition locale des entreprises aux communes et EPCI**, et du foncier au département ;
- **attribution** du foncier aux communes et **de la part du nouvel impôt assise sur un solde intermédiaire de gestion (SIG) aux départements** ;
- **attribution du foncier et d'une partie de la part du nouvel impôt assise sur un SIG aux communes**, et du reste aux départements ;
- **partage du foncier entre communes et EPCI et départements**, attribution de la part du nouvel impôt assise sur un SIG aux communes et EPCI.

Ils emportent des conséquences différentes du point de vue économique.

Il apparaît à l'analyse que **l'option consistant à attribuer la nouvelle imposition locale des entreprises aux communes et EPCI et le foncier aux départements présente, du point de vue de l'analyse économique, l'équilibre le plus favorable entre avantages et inconvénients**. En effet, elle **préserve le lien** entre les finances communales ou intercommunales et l'implantation des entreprises – toute distension de ce lien faisant courir le risque d'un comportement des communes visant à éviter les implantations d'entreprises sur leur propre territoire. Elle conserve également **l'esprit de la taxe professionnelle unique**. Enfin, par le biais des impôts fonciers, elle assure un **financement stable aux dépenses des départements**, marquées par leur caractère partiellement contracyclique lié à la part de leurs compétences relevant du domaine social.

La possibilité de faire émerger un ou plusieurs scénarios de spécialisation, préservant les ressources de chaque catégorie de collectivités, ne doit pas faire perdre de vue le fait que toute spécialisation se traduirait par **d'importants transferts, soit entre collectivités, soit, au sein d'une même collectivité, entre catégories de contribuables**. En effet, chaque collectivité devra s'efforcer, compte tenu de l'impôt qui sera attribué à son niveau, et de l'assiette dont elle dispose dans son ressort pour lever cet impôt, de reconstituer un produit fiscal au moins égal à celui qu'elle percevait avant la spécialisation.

En revanche, compte tenu de la disparité des masses en jeu – en incluant les impôts directs locaux et les droits de mutation à titre onéreux, 35,1 Md€ de ressources pour les communes et EPCI, 19,5 Md€ pour les départements et 3 Md€ pour les régions¹¹⁶ –, la **suppression de la part régionale de taxe professionnelle** apparaît comme un élément d'ajustement commun à tous les scénarios envisagés, dès lors qu'il est exclu de répartir le produit du nouvel impôt entre plus de deux catégories de collectivités.

L'Association des régions de France a indiqué son désaccord à une telle suppression aux motifs suivants : en premier lieu, la nécessité de préserver un lien entre l'activité des entreprises et les ressources des régions, compte tenu de leurs compétences en matière économique ; en second lieu, la difficulté de remplacer la part régionale par l'attribution d'une ressource fiscale aussi dynamique et susceptible de la même modulation du taux par les régions¹¹⁷.

Il a néanmoins semblé à la commission que, même en l'absence de schéma complet de spécialisation, la suppression de la part régionale de la taxe professionnelle serait opportune.

¹¹⁶ Données 2003.

¹¹⁷ La position de l'Association des régions de France a été soutenue par l'Assemblée des communautés urbaines de France ; l'Assemblée des départements de France a considéré que la commission ne pouvait proposer la suppression de la part régionale de la taxe professionnelle sans formuler une proposition de remplacement précise et répondant aux exigences mentionnées par l'ARF. L'ADCF, tout en étant favorable au principe de la spécialité fiscale, s'interroge sur la suppression de la part régionale de la taxe professionnelle.

Elle permet une baisse modérée du poids global de la taxe professionnelle sur les entreprises, dont le coût n'est pas nécessairement incompatible avec les impératifs budgétaires de l'Etat. Elle facilite la mise en œuvre de certains aspects de la réforme, particulièrement du mécanisme d'encadrement des taux, qui s'avère beaucoup moins complexe à mettre en œuvre lorsqu'il ne met en jeu que deux catégories de collectivités.

3. La maîtrise de l'impact de la réforme pour les collectivités locales doit respecter le cadre de la loi organique relative à l'autonomie financière

a) la loi organique impose que les mécanismes mis en œuvre pour le lissage ou la compensation des transferts ne détériorent pas le ratio d'autonomie financière

Ainsi que cela a été mentionné à plusieurs reprises, la réforme de la taxe professionnelle doit désormais s'inscrire dans le cadre de l'article 72-2 de la Constitution, tel que mis en œuvre par la loi organique du 29 juillet 2004 relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales (LOAF). La loi organique définit en effet à la fois la notion de « ressources propres » et celle de « part déterminante »¹¹⁸.

Le cadre fixé par ces dispositions entraîne, dans la perspective de la réforme de la taxe professionnelle, trois types de conséquences.

En premier lieu, la **nouvelle imposition locale des entreprises devra pouvoir être retenue au rang des ressources propres**, y compris dans l'hypothèse où les collectivités ne se verraient pas attribuer un pouvoir de taux. En d'autres termes, ses caractéristiques devront permettre de **déterminer, par collectivité, une part locale d'assiette**. Dans l'hypothèse où serait retenue en tout ou partie une assiette comptable, le recours à une clef de répartition, déterminée par la loi, serait nécessaire. **Les scénarios présentés paraissent, dans ce cadre, compatibles avec la loi organique**. En effet, dès lors que l'assiette comptable est localisée, la collectivité est bien attributaire d'une ressource propre. En outre, le choix de conserver aux collectivités locales un pouvoir de taux exige en tout état de cause, du seul point de vue technique, la localisation préalable de l'assiette.

En second lieu, ainsi qu'il a été mentionné précédemment, il convient de souligner que, dans l'hypothèse d'une spécialisation du nouvel impôt ou de reconstitution seulement partielle du produit de la taxe professionnelle, **les diminutions de ressources des catégories de collectivités devront être compensées par l'attribution de ressources propres**.

Enfin, tout **mécanisme de lissage ou de compensation** des transferts entre collectivités liés à la réforme doit s'effectuer dans un cadre compatible avec la loi organique. Les deux familles de solution – cf. *infra* – devront être examinées dans cette perspective.

b) quels que soient les mécanismes retenus, ils soulèvent des questions communes

L'impact de la réforme sur les ressources des collectivités locales peut être abordé de deux façons selon l'objectif poursuivi

La première question concernant les mécanismes à mettre en œuvre en vue d'amortir l'impact de la réforme sur les ressources des collectivités, est celle de leur **finalité**.

Celle-ci peut en effet être de **lisser dans le temps les transferts de ressources entre collectivités locales**, sans pour autant gommer *in fine* les effets de la réforme. Dans cette hypothèse, les mécanismes à mettre en œuvre ne se distinguent pas de ceux qui peuvent être conçus pour étaler la variation de la contribution des entreprises due au changement d'assiette (cf. *infra* E). Seule l'hypothèse d'une transition asymétrique, dans laquelle les réductions de contributions seraient

¹¹⁸ Cf. fiche n°18 de l'annexe III.

enregistrées plus rapidement par les entreprises que les augmentations de cotisations, nécessiterait une intervention financière *ad hoc*, qui devrait prendre la forme d'une ressource propre pour les collectivités concernées.

Dans l'autre terme de l'alternative, l'amortissement de l'impact de la réforme sur les ressources des collectivités locales peut consister non plus à lisser mais à **compenser, au fur et à mesure de leur montée en charge, les transferts de produit**, de sorte à ce que chaque collectivité dispose *in fine*, d'un montant de ressources équivalent, toutes choses égales par ailleurs, à celui dont elle disposait avant la réforme. **La commission n'a retenu que cette hypothèse.** Il convient de noter qu'elle n'évacue pas en elle-même la question spécifique que poserait le caractère asymétrique de la montée en charge de la réforme pour les entreprises.

La compensation des transferts de ressources entre collectivités peut emprunter deux voies principales : celle de la compensation fiscale et celle des dotations

Cette compensation peut en premier lieu prendre la forme d'un **prélèvement opéré sur les surplus du produit du nouvel impôt, nés du changement d'assiette**, perçus par les collectivités bénéficiaires de la réforme. Ce prélèvement viendrait alimenter un fonds assurant la redistribution vers les collectivités pour lesquelles le produit du nouvel impôt sera inférieur au produit de taxe professionnelle perçu avant réforme. **Ce mécanisme emprunterait donc techniquement les méthodes de la péréquation fiscale, sans toutefois en avoir la finalité puisqu'il ne s'agirait que de compenser les effets de la réforme.**

En particulier, **dans l'hypothèse d'un taux local encadré**, les collectivités les plus favorisées dans la répartition de la nouvelle assiette subiraient un prélèvement d'un montant correspondant à la part de produit générée par l'écart entre leur taux local d'équilibre (calculé de manière à reconstituer le produit antérieur) et le nouveau taux plancher. En contrepartie, les collectivités les moins favorisées se verraient attribuer un montant compensant l'écart entre leur taux local d'équilibre et le nouveau taux plafond. Le schéma d'un tel mécanisme a été décrit *supra* – cf. III-B, p. 66.

Il pourrait également prendre la forme d'un **écrêtement des bases** du nouvel impôt, calculé de manière à produire, pendant la phase de transition, les mêmes effets de redistribution.

Un tel dispositif soulève deux questions principales.

D'une part, il convient de s'interroger sur la **compatibilité d'un mécanisme de ce type avec la loi organique**. En effet, dans l'hypothèse d'une redistribution de produit fiscal au sein d'une même catégorie de collectivités, on peut considérer en première analyse que le montant total à comptabiliser parmi les ressources propres de la catégorie n'est pas modifié. On notera toutefois que le mécanisme de prélèvement distend le lien établi, au niveau de chaque collectivité, entre la part locale d'assiette et le produit perçu par la collectivité. En effet, les ressources de chacune des collectivités concernées par ce mécanisme de redistribution ne coïncideront pas intégralement à sa part d'assiette. Cependant, cette situation n'est pas de nature à faire perdre aux ressources redistribuées leur caractère de ressources propres de la catégorie à laquelle appartiennent les collectivités concernées.

La **volonté de préserver un lien entre l'activité économique et le territoire** sur lequel elle est située peut conduire, au terme de la période de transition, à abandonner la technique de la péréquation fiscale comme mode de compensation des pertes de ressources.

Ce dernier élément pourrait inciter, en second lieu, à préférer un **mode alternatif de compensation**, qui n'affecterait pas le produit perçu par chaque collectivité, avant toute forme de retraitement, à l'issue de la réforme. La compensation entre pertes et gains liés à la réforme pourrait prendre la voie d'une **modulation des dotations de l'Etat**.

La suppression de la part « salaires » de l'assiette de la taxe professionnelle en 1999 a conduit à mettre place une dotation de compensation dite « compensation part salaire (CPS) ». Dans la première phase de la réforme des dotations, effectuée par la loi de finances pour 2004, cette dotation a été intégrée dans les dotations forfaitaires des collectivités. L'ADCF a notamment exprimé sa préférence pour cette solution qui, à son avis, a l'avantage, par rapport au système de la compensation fiscale, d'éviter à l'avenir le risque d'une contestation du mécanisme.

Dans l'hypothèse où l'adoption d'une nouvelle assiette, reposant sur un solde intermédiaire de gestion, et tout particulièrement sur la valeur ajoutée, impliquerait la réintégration de la masse salariale dans l'assiette du nouvel impôt, les compensations liées à la réforme de la TP pourraient s'imputer à titre principal sur cette dotation. Cette solution a notamment été préconisée par l'assemblée des communautés de France. Il convient toutefois de souligner que des évolutions récentes ou en cours ont affecté ou affecteront le montant de cette dotation¹¹⁹. Son montant est faible ou nul pour un certain nombre de collectivités. Elle ne pourra donc pas constituer la seule base de compensation.

Au surplus, **les montants de dotations de l'Etat** perçues par les principales collectivités bénéficiaires de la réforme **ne pourraient suffire dans tous les cas à absorber** les réfections de dotations correspondant aux surplus de recettes fiscales engendrées par la réforme. Le tableau ci-dessous met ainsi en relation les gains tirés de la réforme par les collectivités enregistrant des hausses de recettes supérieures à 15 M€¹²⁰ et leurs dotations 2004. Les cas dans lesquels les montants de dotations considérés sont inférieurs aux surplus de recettes envisagés apparaissent en gras.

Collectivité	Montant des gains liés à la réforme de la taxe professionnelle (en M€)	Montant total de la dotation forfaitaire des communes, départements, régions et montant de la dotation de compensation des EPCI en 2004 (en M€)
Paris (commune)	534	1 193
Paris (département)	400	17
Région Ile-de-France	250	657
Département des Hauts-de-Seine	207	227
Courbevoie	75	31
Puteaux	63	41
Boulogne-Billancourt	56	15 (CA du Val de Seine)
Département des Yvelines	49	119
Levallois-Perret	43	43
Neuilly-sur-Seine	37	17
CA de l'Arc-de-Seine	31	25
Rueil-Malmaison	27	39
Vélizy-Villacoublay	26	14
CC des Portes-de-l'Essonne	24	5
CA des Hauts-de-Bièvres	21	18
Département du Val-de-Marne	19	178
Montrouge	17	15
Nanterre	16	57

Source : DGI et DGCL

Par ailleurs, il convient préciser que l'une des principales mesures de réforme de la dotation globale de fonctionnement (DGF) prévue par le projet de loi de finances pour 2005 consiste à décomposer la dotation forfaitaire des communes en quatre parts ayant chacune leurs propres critères

¹¹⁹ Principalement : prélèvement « France Télécom » institué en compensation de l'assujettissement de France Télécom à la taxe professionnelle dans les conditions de droit commun (art. 29 de la loi de finances pour 2003) ; réfaction de 880 M€ prévue sur la dotation de compensation des départements en contrepartie de l'attribution d'une fraction de taxe sur les conventions d'assurance à hauteur de 900 M€ (article 34 du projet de loi de finances pour 2005).

¹²⁰ Sur la base du scénario n°6 (VLF + VA à taux national). Cf. fiche n°16, annexe 8 ; les chambres consulaires ne sont pas prises en compte.

de répartition et des modalités d'indexation spécifiques. La DGF des départements connaît une évolution similaire, avec la mise en place d'une dotation de base répartie en fonction du nombre d'habitants et d'un complément de garantie. Par conséquent, l'utilisation de la dotation forfaitaire dans le but de compenser les effets de la réforme de la taxe professionnelle serait susceptible d'affecter l'architecture de cette réforme. En outre, une réfaction qui s'opérerait, pour certaines collectivités, sur plusieurs des parts de la dotation forfaitaire, entraînerait des inégalités entre collectivités du fait des écarts d'indexation entre ces différentes parts.

Quelle que soit la méthode retenue, la compensation des transferts pose la question de la référence à retenir et celle de l'évolution dans le temps des compensations effectuées

Outre les questions propres à chacune d'entre elles, les deux familles de solutions mentionnées ci-dessus soulèvent deux questions communes.

En premier lieu, dès lors qu'il s'agit de compenser un écart entre deux situations – avant et après réforme –, la mise en œuvre des mécanismes de compensation nécessite de déterminer quelles sont les **références à prendre en compte** pour le calcul de ces écarts.

En effet, pour calculer les gains ou les pertes enregistrés par une collectivité, il est possible de retenir les **produits réellement perçus par la collectivité**, tels qu'ils résultent de l'application aux bases de la collectivité des décisions qu'elle a adoptées en matière de taux, **ou** bien d'appliquer à ces bases un taux moyen ou encore de retenir un taux historique, de façon à **neutraliser l'impact des choix de taux de la collectivité sur la compensation** qui lui est attribuée.

Le choix de retenir le **produit réel** aurait en effet pour conséquence d'intégrer dans la compensation les **choix de taux effectués par chaque collectivité**. Dès lors, certaines collectivités pourraient être amenées à augmenter leurs taux avant l'entrée en vigueur de la réforme.

A contrario, le choix d'une **référence neutralisée**, par exemple par application aux bases locales d'un taux moyen, **n'assure aux collectivités perdantes la reconstitution de leur produit qu'au prix d'un ajustement de taux**, dans les limites autorisées le cas échéant par les règles d'encadrement des taux.

La meilleure solution consiste sans doute à se référer à un **taux historique**, calculé sur la moyenne des taux pratiqués par la collectivité pendant les années précédant la réforme.

En second lieu, la mise en place d'un mécanisme de compensation comporte un risque d'effet de ciseaux entre le montant de la compensation et l'évolution ultérieure des bases. Dans l'hypothèse de la mise en place d'un mécanisme de compensation des transferts reposant sur le calcul de l'écart entre les produits perçus avant et après la réforme, **les communes subissant un prélèvement au titre des gains enregistrées peuvent subir l'effet de la déconnexion progressive entre le montant de ce prélèvement et l'évolution de leurs bases réelles d'imposition**. Les effets de ce type peuvent être d'autant plus complexes à anticiper et à corriger que la période de transition est longue.

Toutefois, **le mécanisme de compensation, qui a pour seul objet d'amortir le choc initial de la réforme, n'a pas vocation à corriger les variations ultérieures des bases**. Ce problème doit être traité, le cas échéant, par les dispositifs, existants et en cours d'amélioration, de compensation partielle des pertes de bases¹²¹. A cet effet, un mécanisme d'écèlement des bases pourrait permettre, sous certaines conditions¹²², de conserver un lien entre le montant des ressources prélevées sur les collectivités « bénéficiaires » de la réforme et l'évolution de leurs bases ; les conditions de sa mise en

¹²¹ Article 53 de la loi de finances pour 2004, décret n°85-260 modifié du 22 février 1985.

¹²² Notamment dans l'hypothèse où l'écèlement serait proportionnel aux bases.

œuvre n'ont toutefois pas été approfondies par la commission. De même, les conditions dans lesquelles le dispositif des **fonds départementaux de péréquation de la taxe professionnelle** devront être maintenus et adaptés dans le cadre du nouvel impôt nécessiteront des travaux complémentaires pendant la phase préparatoire à la mise en œuvre de la réforme.

E. Impact du nouvel impôt sur les entreprises

Le changement d'assiette entraînera inévitablement des transferts de charges qui, même réduits par la spécialisation fiscale que la commission appelle de ses vœux, nécessiteront la mise en place d'un mécanisme de transition longue. S'agissant des petites et moyennes entreprises, un mécanisme d'abattement à la base peut permettre de répondre à leur problématique spécifique liée à la progressivité de l'actuelle taxe professionnelle.

1. Les transferts intersectoriels sont la conséquence de l'objectif économique poursuivi par le changement d'assiette

a) les transferts rapprochent l'imposition locale de chaque secteur de leur poids dans l'économie

Les conséquences des changements d'assiette et des modalités de vote des taux sur les transferts d'imposition entre secteurs de l'économie – pris à un niveau très agrégé – ont déjà été exposées (cf. *supra* A et B). En particulier, deux observations ressortent de l'examen des scénarios 6 à 10 (cf., pour plus de détails, le tableau de la page suivante) :

- **l'industrie voit sa contribution allégée** entre 300 M€ et 1 600 M€. Le secteur du **commerce** s'acquitte de 500 M€ supplémentaires environ. **Les services et le secteur financier** sont globalement proches de l'équilibre dans les scénarios 7 et 8 (VLF + VA à taux local libre ou encadré) ;
- **le nombre de perdants est élevé**, en raison de l'absence de simulation, dans ces scénarios, de la progressivité de l'impôt de remplacement (pour une telle simulation, cf. *infra* 3).

Les transferts de charge fiscale ne doivent cependant pas être écartés par principe. Ils sont en effet révélateurs des imperfections de l'assiette actuelle, qui a pour effet de fortement concentrer le produit de l'impôt sur les grandes entreprises et sur des secteurs d'activité qui ne sont pas les plus rentables de notre économie : industrie, énergie et transports en particulier (cf. *supra* I. B., II. B. et fiches n°4 et 5).

Secteur d'activité	Nombre d'entreprises	Cotisation TP 2003 (en M€)	Cotisation TP à législation 1998	Cotisation TP 2003	Part dans la VA	Part dans la masse salariale	Scénario 5 = VA à taux national	Scénario 6 = VLF TL + VA TN	Scénario 7 = (VLF + VA) TL	Scénario 8 = 7 avec taux encadrés (1,2-3,2)	Scénario 9 = VLF + VA TL encadré (1,5-2,6)
Industrie	272 100	9 700	45%	49%	37%	36%	39%	41%	47%	45%	44%
Commerce	278 500	2 800	16%	14%	13%	17%	17%	17%	17%	17%	17%
Services	376 900	6 300	34%	32%	43%	40%	36%	35%	31%	32%	33%
Finance	11 300	1 000	5%	5%	6%	8%	8%	7%	5%	6%	6%
Total	938 800	19 800	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
CA (k€) 0 à 2 000	828 800	2 600	20%	13%			18%	18%	17%	17%	17%
De 2 000 à 10 000	82 100	2 300	14%	12%			14%	13%	13%	13%	13%
De 10 000 à 50 000	21 600	3 100	15%	16%			14%	14%	14%	14%	14%
50 000 et +	6 300	11 800	51%	60%			55%	55%	56%	56%	57%
Total	938 800	19 800	100%	100%			100%	100%	100%	100%	100%

Source : DGI/M2 (Compte tenu des règles d'arrondi, le total des arrondis n'est pas toujours égal à 100%)

NB :

- Pour les besoins des simulations, ont été rassemblées dans le secteur « industrie » les catégories EA à EH de la nomenclature de produits de la comptabilité nationale, c'est-à-dire les activités industrielles ainsi que les secteurs de l'énergie et du BTP. Le secteur « services » regroupe les catégories EK et EM à ER de la même nomenclature, c'est-à-dire le secteur des transports et les services.
- Ces simulations portent sur 940 000 entreprises, et excluent les entreprises imposées selon un régime dérogatoire (VLF seule ou VLF + recettes), ainsi que cinq grandes entreprises nationales (cf. fiche n°16 de l'annexe III pour la méthodologie)

Dans ces conditions, **les transferts occasionnés peuvent contribuer à répartir plus équitablement la charge fiscale**. Le tableau ci-dessus montrent en effet qu'un changement d'assiette conduirait à rapprocher les cotisations acquittées par chaque secteur d'activité d'autres grandeurs économiques, comme la part dans la valeur ajoutée nationale ou dans la masse salariale, alors que la réforme de 1998 avait conduit à s'en éloigner.

Ces transferts rapprocheraient la France de la structure d'imposition observée chez nos principaux partenaires européens, dont aucun n'impose localement les seuls investissements. On a vu que la situation actuelle pénalisait les secteurs intensifs en capital, observation d'autant plus préoccupante que les secteurs industriels sont historiquement parmi les plus exposés à la concurrence internationale (cf. *supra* II. C. et fiche n°14 de l'annexe III).

Secteur d'activité	Nombre d'entreprises	Cotisation TP 2003 (en M€)	Cotisation TP à législation 1998	Cotisation TP 2003	Part dans la VA	Part dans la masse salariale	Scénario 6 : VLF TL + VA TN	Scénario 7 : (VLF + VA) TL	Scénario 8 = 7 avec taux encadrés (1,2-3,2)	Scénario 9 = 7 avec taux encadrés (1,5-2,6)	Scénario 10 = VLF TL + VA TN progressif	Scénario 11 = VLF TL + EBE TN	Scénario 12 = 2VLF TL + EBE TN	Scénario 13 = (VLF + EBE) TL	Scénario 14 = 11 avec taux encadrés	Scénario 15 : VLF TL + Rt TN	Scénario 16 = sc. 6 - 7 Mds €
Industrie	272 100	9 700	45%	49%	37%	36%	41%	47%	45%	44%	41%	39%	41%	45%	42%	36%	41%
Commerce	278 500	2 800	16%	14%	13%	17%	17%	17%	17%	17%	17%	18%	18%	18%	18%	18%	17%
Services	376 900	6 300	34%	32%	43%	40%	35%	31%	32%	33%	34%	34%	33%	30%	32%	35%	35%
Finance	11 300	1 000	5%	5%	6%	8%	7%	5%	6%	6%	8%	10%	8%	7%	8%	11%	7%
Total	938 800	19 800	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Transferts en M€ et en nombre d'entreprises		Scénario 6 = VLF TL + VA TN	Scénario 7 = (VLF + VA) TL	Scénario 8 = 7 avec taux encadrés (1,2-3,2)	Scénario 9 = 7 avec taux encadrés (1,5-2,6)	Scénario 10 = VLF TL + VA TN progressif	Scénario 11 = VLF TL + EBE TN	Scénario 12 = 2VLF TL + EBE TN	Scénario 13 = (VLF + EBE) TL	Scénario 14 = 11 avec taux encadrés	Scénario 15 : VLF TL + Rt TN	Scénario 16 = sc. 6 - 7 Mds €
Transferts entre secteurs d'activités	Industrie	-1 600	-300	-800	-1 000	-1 600	-2 000	-1 600	-700	-1 400	-2 600	-4 500
	Commerce	600	500	500	500	500	700	800	800	800	800	-600
	Services	600	-200	100	300	500	400	200	-400	0	600	-1 800
	Finance	400	0	200	200	600	900	600	300	600	1 200	-100
Redevables dont la cotisation diminue de + de 50 % :												
Montants en M€ transférés au profit des gagnants par secteurs	Industrie	900	700	500	600	800	2 000	1 500	1 400	1 400	3 700	3 500
	Commerce	100	100	100	100	100	300	200	300	300	600	300
	Services	700	1 000	700	700	600	1 200	1 200	1 400	1 200	2 300	1 300
	Finance	0	100	0	0	0	100	0	100	100	200	0
Nombre de gagnants par secteur	Industrie	16 000	19 200	16 000	15 600	63 900	53 300	49 700	49 900	48 200	80 300	60 500
	Commerce	7 400	14 100	9 900	9 000	55 100	30 000	20 600	32 400	29 000	49 600	38 100
	Services	22 800	31 200	23 600	23 400	86 400	53 900	46 300	59 700	52 600	83 800	55 200
	Finance	300	1 100	400	300	2 200	1 200	900	1 600	1 300	1 500	1 100
Redevables dont la cotisation augmente de + de 50 % :												
Montants en M€ transférés au détriment des perdants par secteurs	Industrie	600	1 300	1 100	1 000	700	900	800	1 400	1 000	1 500	200
	Commerce	500	700	600	600	600	1 100	1 000	1 200	1 100	1 500	100
	Services	1 100	1 000	1 000	1 100	1 300	1 800	1 700	1 300	1 500	3 000	400
	Finance	100	100	100	100	500	900	500	400	600	1 400	0
Nombre de perdants par secteur	Industrie	136 700	132 100	134 100	133 200	77 600	109 200	109 300	113 900	113 900	109 500	83 400
	Commerce	140 500	131 800	136 300	136 100	70 700	133 800	149 600	135 000	138 200	135 500	79 600
	Services	236 200	211 300	225 000	227 700	103 500	194 700	225 200	183 100	193 200	179 800	166 100
	Finance	6 800	6 200	6 700	6 800	5 600	7 000	8 200	6 100	6 800	7 200	5 000

Source : DGI/M2 (Compte tenu des règles d'arrondi, le total des arrondis n'est pas toujours égal à 100%)

NB :

- Pour les besoins des simulations, ont été rassemblées dans le secteur « industrie » les catégories EA à EH de la nomenclature de produits de la comptabilité nationale, c'est-à-dire les activités industrielles ainsi que les secteurs de l'énergie et du BTP. Le secteur « services » regroupe les catégories EK et EM à ER de la même nomenclature, c'est-à-dire le secteur des transports et les services.
- Ces simulations portent sur 940 000 entreprises, et excluent les entreprises imposées selon un régime dérogatoire (VLF seule ou VLF + recettes), ainsi que cinq grandes entreprises nationales (cf. fiche n°16 de l'annexe III pour la méthodologie)

2. La situation des petites et moyennes entreprises pourrait faire l'objet d'un mécanisme d'abattement à la base

a) un taux unique entraînerait un transfert de charge fiscale au détriment des PME

Un taux unique, local ou national, est économiquement optimal : l'assiette suffit en effet normalement à prendre en compte, de façon proportionnelle, les charges créées par la présence d'une entreprise sur un territoire et les capacités contributives de ces entreprises.

Un taux proportionnel entraînerait toutefois un transfert de charge important au détriment des PME, en raison de l'existence de plusieurs **mécanismes rendant aujourd'hui la taxe professionnelle progressive** (cf. fiches n°3 et 4 de l'annexe III), à savoir :

- **l'exonération des équipements et biens mobiliers en-dessous d'un seuil de chiffre d'affaires** (essentiellement des commerçants et artisans dont le chiffre d'affaires est inférieur à 152 500 €) ;
- **l'existence d'une cotisation minimale** de 1,5% de la valeur ajoutée pour les seules entreprises dont le chiffre d'affaires dépasse 7,6 M€ HT ;
- **des plafonnements à la valeur ajoutée différenciés** en fonction du chiffre d'affaires de l'entreprise (respectivement 3,5%, 3,8% et 4,0%).

Ceci explique que les simulations réalisées à la demande de la commission font apparaître un accroissement de la charge d'imposition globale des petites et moyennes entreprises. Ces simulations, qui envisagent l'application uniforme du même taux d'imposition à tous les contribuables¹²³, ne reproduisent pas, en effet, pour des raisons de commodité mais également de principe, les **dispositifs qui rendent la taxe professionnelle progressive**. Par suite, elles ont mécaniquement pour effet de transférer une partie importante de la charge fiscale des grandes entreprises vers les PME. Dans la mesure où celles-ci acquittent en moyenne une imposition d'un montant très nettement inférieur à celui des grandes entreprises, il en résulte un nombre de perdants beaucoup plus élevé¹²⁴.

b) un taux progressif à deux voire trois niveaux est envisageable

Un taux progressif à 2 niveaux (exonération en dessous de 152 500 € de chiffre d'affaires, taxation à un taux unique sur l'assiette comptable au dessus de ce seuil), appliqué à l'assiette comptable, permettrait, dans les scénarios à assiette mixte, d'unifier le régime général avec les règles spécifiques aux très petites entreprises (imposition de la seule valeur locative foncière).

Un scénario complémentaire (cf. fiche n°16 de l'annexe III) a été réalisé sur l'assiette foncier + valeur ajoutée taxée au taux national. Il s'est agi d'appliquer un taux progressif à trois tranches à l'assiette valeur ajoutée :

- jusqu'à 150 K€ de chiffre d'affaires, l'assiette comptable est taxée au taux de 0% ;
- entre 150 K€ et 7,6 M€ de chiffre d'affaires, la VA est taxée à 1,64% (taux moyen pour cette catégorie d'entreprises) ;

¹²³ Il est rappelé, toutefois, que n'ont pas été inclus dans les simulations les petits contribuables soumis au régime de la VLF seule et de la taxation selon une fraction de recettes.

¹²⁴ La fiche n°21 de l'annexe III montre que, pour un échantillon non représentatif de 20 PME, l'introduction de la valeur ajoutée alourdirait la charge fiscale par rapport à la cotisation de TP de 2003 mais de manière modérée et surtout sans revenir au-delà de la situation d'avant 1999. La situation de ces PME au regard de la réforme dépendrait essentiellement de l'importance actuelle de leurs investissements.

- au-delà de 7,6 M€ de chiffre d'affaires, la VA est taxée à 2,23% (taux moyen pour cette catégorie).

Il a pour effet d'assurer la neutralité du nouvel impôt sur la répartition de la charge fiscale entre PME et grandes entreprises sans influencer les transferts intersectoriels ainsi que, pour l'essentiel, les transferts entre collectivités territoriales.

En d'autres termes, **les transferts de charge entre catégories d'entreprises de tailles différentes**, s'ils résultent logiquement de la suppression de l'assiette EBM, des mécanismes d'encadrement des taux et des dérogations existantes, **ne sont pas pour autant inéluctables**. Quelle que soit l'assiette qui sera finalement retenue, le recours à un taux d'imposition progressif permettrait de réduire ou d'annuler les transferts de charge en défaveur des PME, ce qui aurait mécaniquement pour conséquence de rééquilibrer le nombre des perdants et des gagnants.

Secteur d'activité	Nombre d'entreprises	Cotisation TP 2003 (en M€)	Cotisation TP à législation 1998	Cotisation TP 2003	Part dans la VA	Part dans la masse salariale	Scénario 6 = VLF TL + VA TN	Scénario 10 = VLF TL + VA TN progressif
Industrie	272 100	9 700	45%	49%	37%	36%	41%	41%
Commerce	278 500	2 800	16%	14%	13%	17%	17%	17%
Services	376 900	6 300	34%	32%	43%	40%	35%	34%
Finance	11 300	1 000	5%	5%	6%	8%	7%	8%
Total	938 800	19 800	100%	100%	100%	100%	100%	100%
CA (k€) 0 à 2 000	828 800	2 600	20%	13%			18%	13%
De 2 000 à 10 000	82 100	2 300	14%	12%			13%	12%
De 10 000 à 50 000	21 600	3 100	15%	16%			14%	15%
50 000 et +	6 300	11 800	51%	60%			55%	60%
Total	938 800	19 800	100%	100%			100%	100%

Source : DGI/M2 (Compte tenu des règles d'arrondi, le total des arrondis n'est pas toujours égal à 100%)

NB :

- Pour les besoins des simulations, ont été rassemblées dans le secteur « industrie » les catégories EA à EH de la nomenclature de produits de la comptabilité nationale, c'est-à-dire les activités industrielles ainsi que les secteurs de l'énergie et du BTP. Le secteur « services » regroupe les catégories EK et EM à ER de la même nomenclature, c'est-à-dire le secteur des transports et les services.
- Ces simulations portent sur 940 000 entreprises, et excluent les entreprises imposées selon un régime dérogatoire (VLF seule ou VLF + recettes), ainsi que cinq grandes entreprises nationales (cf. fiche n°16 de l'annexe III pour la méthodologie).

En pratique, la mise en œuvre d'un taux progressif pourrait être réalisée par l'application d'abattements en pourcentage de l'assiette comptable. Les résultats chiffrés d'une variante du scénario n°8 réalisée selon cette hypothèse n'étaient pas encore connus à la date de la remise du présent rapport.

La CGPME, l'APCM et l'AFEP se sont toutefois prononcés pour le maintien d'une assiette EBM pour les entreprises réalisant un chiffre d'affaires inférieur à 7,6 M€, le cas échéant assorti d'une possibilité d'opter pour l'assiette nouvelle. Le maintien de cette assiette leur est apparu de nature à mieux garantir techniquement la mise en œuvre du principe retenu par la commission consistant à ne pas accroître globalement la charge fiscale supportée par les PME.

3. La commission a souhaité que la réforme soit progressive

Toutefois, les bénéfices économiques de la réforme dépendent aussi de l'absence de bouleversement des conditions d'exploitation des entreprises ainsi que des ressources des collectivités bénéficiaires. Deux pistes peuvent de ce point de vue être explorées : la reconstitution partielle du produit de l'impôt et, surtout, la mise en place de mécanismes d'étalement des variations d'imposition dues à la réforme.

a) la spécialisation fiscale constitue une première réponse à l'importance des transferts entre entreprises d'un même secteur

On a vu que la spécialisation fiscale pouvait conduire à clarifier les effets de la concurrence fiscale, à la condition que vienne se substituer à la taxe professionnelle, pour la catégorie de collectivités concernée, une autre ressource propre (cf. *supra* D).

La commission a en particulier examiné plusieurs scénarios de spécialisation dont le point commun est le **remplacement de la part régionale de la taxe professionnelle par une autre ressource propre**. L'association des régions de France (ARF) a d'ailleurs insisté sur son souhait que la collectivité régionale dispose de recettes pérennes, dynamiques, en adéquation avec les charges cycliques qui sont les siennes et avec sa compétence économique, ce qui exclut de son point de vue l'attribution d'une fraction de la TIPP ou des droits de mutation à titre onéreux (DMTO)¹²⁵.

Du point de vue des cotisations des entreprises, la suppression de la part régionale permettrait de diminuer le produit de l'impôt de remplacement de 2,0 Md€, pour un coût pour l'Etat inférieur du fait de la diminution des dégrèvements pour plafonnement à la valeur ajoutée et d'une augmentation du produit de l'impôt sur les sociétés.

Parmi les impôts de substitution, qui devraient par définition dégager un fort rendement, la TVA et la TIPP semblent les plus envisageables¹²⁶. La TVA, en particulier, est l'imposition la plus neutre économiquement¹²⁷. Elle pèse de la même manière sur les importateurs et les exportateurs. Elle est la plus efficiente du point de vue macroéconomique (en termes d'impact à terme sur la croissance et l'emploi) et du point de vue microéconomique (faibles distorsions économiques). Un point de TVA permettrait de récolter annuellement 5 Md€, et serait dès lors suffisant dans la plupart des scénarios de spécialisation fiscale. Une affectation d'une partie de ces ressources fiscales aux collectivités est possible, par attribution d'une fraction de taux fixe aux collectivités concernées.

Il s'agit néanmoins d'impôts partiellement acquittés par les ménages, ce qui a conduit la commission à ne pas approfondir cette voie. L'Association des régions de France a par ailleurs marqué son hostilité à l'attribution aux régions d'une ressource propre dont elles ne pourraient pas moduler le taux.

b) Donner à la réforme un effet immédiat, tout en assurant un lissage des transferts sur longue période

Permettre une transition longue

Compte tenu de l'ampleur des transferts entre entreprises comme entre collectivités territoriales, leurs conséquences financières pourraient être étalées sur une longue période. La commission a étudié une durée de transition de 10 ans – comparable à celle observée pour les passages à la taxe professionnelle unique.

Le principe consiste, conformément à l'objectif de préservation du lien entre l'activité économique et le territoire, à amortir sur 10 ans la différence d'imposition issue du changement d'assiette (cf. **fiche n°17** de l'annexe III), à l'exclusion des évolutions ultérieures. Les gains et les

¹²⁵ Elle a été rejointe sur ce point par l'association des communautés urbaines de France (ACUF). Le MEDEF et l'AFEP, au contraire, ont réclamé la suppression non seulement de la part régionale mais également de la part départementale de la taxe professionnelle.

¹²⁶ Le niveau atteint par le taux de l'impôt sur les sociétés en France étant déjà au-dessus de la moyenne européenne, ce qui est là encore pénalisant en termes d'affichage.

¹²⁷ La commission a obtenu communication d'une étude réalisée par la direction de la Prévision et de l'analyse économique pour la commission des finances du Sénat (cf. note B1-04-47, annexe IV), qui conclut à la possible substitution de la TVA à la taxe professionnelle en raison précisément du fait que la TVA pèse à 90% sur le travail, c'est à dire sur le facteur de production le moins mobile.

pertes résultant du changement de système d'imposition sont ainsi répercutés par dixièmes sur une période de 10 ans.

Types de scénarios	Calcul de la nouvelle cotisation	Modalités de vote des budgets locaux	Effets du lissage des cotisations des entreprises
Taux national sur une assiette comptable (A)	La cotisation nationale payée par l'entreprise est répartie entre les collectivités en proportion de la part observée de chacun de ses établissements dans le total de ses valeurs locatives foncières (1/3) et des effectifs (2/3).	Le montant du produit local est une donnée pour la collectivité bénéficiaire.	La variation du produit des collectivités bénéficiaires due à la réforme est étalée sur 10 ans. Les variations ultérieures, liées à des variations d'activité, sont en revanche immédiatement imputées sur le produit de la collectivité.
Taux national sur une assiette mixte (B)	Les valeurs locatives foncières sont imposées à un taux local et le solde comptable à un taux national. Le produit assis sur le solde comptable est réparti comme exposé en (A)	Le montant du produit local est une donnée pour la collectivité bénéficiaire. Elle vote toutefois un taux sur l'assiette VLF.	Idem supra A
Taux local sur une assiette mixte (C)	Les valeurs locatives foncières sont imposées au taux local actuel. L'assiette comptable est répartie entre les établissements de l'entreprise en proportion de ceux-ci dans le total de ses valeurs locatives foncières (1/3) et des effectifs (2/3). L'assiette comptable est taxée à un taux fixé localement, qui s'ajuste pour reconstituer le produit de l'année précédant l'entrée en vigueur de la réforme.	La collectivité vote un taux sur l'assiette VLF. L'année du passage à la nouvelle assiette comptable, la collectivité voit son taux fixé au niveau permettant la reconstitution du produit de l'année précédente.	Aucun effet sur le produit des collectivités bénéficiaires : le produit antérieur à la réforme est reconstitué dans son intégralité.
Taux local encadré sur une assiette mixte (D)	Il est procédé comme au (C). Le taux d'équilibre est toutefois ramené dans une fourchette de taux définie nationalement.	La collectivité vote un taux sur l'assiette VLF. L'année du passage à la nouvelle assiette comptable, la collectivité voit son taux fixé au niveau permettant la reconstitution du produit de l'année précédente ou à l'une des deux bornes de l'encadrement national.	Les collectivités aux bornes de la fourchette nationale de taux voient leur produit augmenter ou diminuer l'année de la réforme. La variation est toutefois étalée sur 10 ans, au rythme de l'étalement propre aux cotisations des entreprises.

Dans les hypothèses où le taux est purement local, on a vu qu'il n'y avait aucune collectivité perdante. Dans les hypothèses où le taux local est encadré, la perte de ressources des collectivités perdantes est financée par les collectivités gagnantes selon un dispositif de péréquation fiscale.

Garantir un impact immédiat

Il est souhaitable, pour assurer l'effet économique de la réforme, de faire bénéficier certaines entreprises des baisses d'imposition selon un rythme plus rapide. En particulier, la réforme pourrait résorber sans attendre les situations de surimposition les moins soutenables, notamment celles où la cotisation de taxe professionnelle est aujourd'hui supérieure au plafond de 4% de la valeur ajoutée.

Même si tous les scénarios y conduisent à la fin de la période de transition¹²⁸, l'instauration, souhaitable, d'un plafonnement effectif à 3,5%, 3,8% et 4% de la valeur ajoutée imposerait de conserver, dès la première année de la réforme et à titre transitoire, une contribution de l'Etat, qui s'élèverait à 1,2 Md€ la première année, et décroîtrait ensuite progressivement jusqu'à disparaître en principe en fin de période.

On observera en outre que la limitation en valeur absolue à 76 M€ par entreprise du montant du dégrèvement susceptible d'être accordé par application du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée n'a eu historiquement d'autre motif que budgétaire. Cette limitation introduit une discrimination qui pénalise celles des entreprises concernées qui interviennent aujourd'hui dans le

¹²⁸ Dans le scénario VLF + VA à taux local, avec encadrement des taux à 3,2%, ceci suppose que les VLF ne soient pas taxés à plus de 0,8% de la valeur ajoutée.

secteur concurrentiel, telles que France Télécom ainsi qu'il résulte des informations qu'elle a communiquées à la commission. La disparition de cette limitation, qui interviendra en tout état de cause à l'issue de la période transitoire, coûterait à l'Etat 380 M€ si elle intervenait dès le début de cette période.

Le coût d'un plafonnement effectif à la valeur ajoutée (1,2 Md€), ajouté à la suppression de la part régionale de la taxe professionnelle (de l'ordre de 1,7 Md€), représente un effort budgétaire total de 2,9 Md€ pour l'Etat, soit un montant voisin du coût atteint en 2007 par le dégrèvement pour investissements nouveaux (2,9 Md€ environ)¹²⁹.

Le calendrier de la réforme

Le dégrèvement pour investissements nouveaux prend effet pour les impositions 2005, 2006 et 2007. **Le nouvel impôt local de remplacement devrait donc entrer en vigueur en 2008.** La commission a donc préconisé, en accord avec l'administration, la réalisation d'un **exercice « à blanc » au printemps 2006 pour l'imposition 2007**, permettant de faire figurer sur les avis d'imposition 2007 le montant qui aurait été acquitté selon les nouvelles règles choisies par le Parlement et destinées à entrer en vigueur à compter de 2008. Cet exercice pourrait, le cas échéant, porter rétrospectivement sur les **deux années** d'imposition 2006 et 2007.

Les entreprises déclareraient en avril 2006 les éléments permettant de calculer la cotisation de taxe professionnelle 2007 **selon les règles actuelles et selon les nouvelles règles**. Les cotisations acquittées dans le nouveau système ainsi que le produit théorique perçu par les collectivités territoriales seraient connus en octobre de l'année 2006, ce qui permettrait des ajustements dans la loi de finances rectificative pour 2006. Les informations sur les cotisations ainsi corrigées pourraient être communiquées aux intéressés lors du paiement du solde de l'imposition 2007.

En cas de besoin, un second exercice « à blanc » pourrait être réalisé au printemps 2007, à condition toutefois de reporter la date d'entrée en vigueur de la réforme au 1^{er} janvier 2009. Au total, le calendrier de la réforme pourrait être le suivant :

Date	Opération
Janvier 2005	Choix par le Gouvernement des options qu'il écarte
1 ^{er} trimestre 2005	Concertation avec les parties prenantes sur les objectifs et les modalités de la réforme
Septembre 2005	Insertion au projet de loi de finances pour 2006
1 ^{er} mai 2006	Déclaration de l'assiette comptable de 2005 (TP actuelle et nouveau système)
Octobre 2006	Premières informations sur les cotisations théoriques du nouveau système
Novembre 2006	Adaptation du dispositif du PLF 2005 en LFR 2006
Fin février 2007	Localisation de l'assiette comptable entre les établissements et calcul du taux d'équilibre des collectivités territoriales
31 mars 2007	Adoption des budgets des collectivités territoriales (ancien système) avec une information sur le produit théorique de l'impôt nouveau s'il avait été en vigueur en 2007
1 ^{er} mai 2007	Déclaration de l'assiette comptable de 2006 (nouveau système)
15 juin 2007	Païement de l'acompte de TP 2007
15 décembre 2007	Païement du solde 2007 avec une information sur les cotisations théoriques de l'impôt nouveau s'il avait été en vigueur en 2007
15 juin 2008	Païement de l'acompte de l'impôt nouveau 2008
15 décembre 2008	Païement du solde 2008

¹²⁹ On rappelle que les 3,0 Md€ de coût 2003 de la taxe professionnelle sont déjà utilisés dans les simulations réalisées, sous la forme d'une dotation aux collectivités permettant d'équilibrer les prélèvements sur les entreprises et les produits votés par les collectivités (application d'un coefficient uniforme sur les taux votés par les collectivités : cf. pièce jointe méthodologique de la fiche n°16). Ils pourraient être alternativement recyclés dans le financement du taux progressif pour les PME. L'Etat n'est donc globalement ni gagnant ni perdant au projet de la commission.

CONCLUSION

Le Premier ministre a invité la commission, lors de son installation, à imaginer **une réforme ambitieuse**, conduisant, dans le respect des principes rappelés en introduction – préservation de l'autonomie financière des collectivités territoriales, maintien du lien avec l'activité économique des territoires, absence de transfert de charges vers les ménages, développement de l'intercommunalité – à remplacer la taxe professionnelle par un impôt nouveau qui, notamment, ne pénalise pas l'investissement.

Après avoir mené une large consultation, impliquant l'ensemble des acteurs concernés, au premier rang desquels les entreprises et les collectivités territoriales, les membres de la commission s'accordent à porter sur le régime d'imposition à la taxe professionnelle **un diagnostic d'ensemble qui conclut à l'inadaptation de cette imposition** (cf. *supra*, I et II).

Ce constat préoccupant a déjà été plusieurs fois dressé. La liste particulièrement fournie des modifications qui lui ont été apportées depuis sa création démontre d'ailleurs, s'il en était besoin, qu'il n'est aucun gouvernement qui n'ait eu conscience des défauts de ce prélèvement résultant de sa complexité et de sa répartition inadaptée. Toutefois, **aucune réforme, même d'ampleur, n'a eu jusqu'à présent pour ambition de remplacer la taxe professionnelle par un impôt nouveau**, les aménagements successifs ayant seulement eu pour objet d'en corriger certains effets néfastes.

Au cours de la seconde partie de ses travaux, la commission a examiné plusieurs hypothèses de réforme, qui envisageaient, pour les unes un ajustement du régime actuel, et pour les autres une réforme plus substantielle. A l'issue de cette seconde phase, les membres de la commission sont en majorité convaincus que **seule une profonde réforme est susceptible d'aboutir à une imposition équitable, efficace économiquement et apte à restaurer et à garantir un lien fiscal durable entre territoires et entreprises**.

Toutefois, les membres de la commission sont également conscients de **l'ampleur des transferts, de charges pour les entreprises et de ressources pour les collectivités**, qui résulteront nécessairement du remplacement de la taxe professionnelle par une imposition nouvelle. Dès lors, quels que soient les inconvénients qui découlent de la répartition actuelle de l'impôt, la mise en œuvre du nouveau régime devra s'opérer progressivement, afin d'étaler ces transferts sur une période suffisamment longue pour les rendre acceptables, tant par les entreprises que par les collectivités territoriales.

Dans cette optique, la commission soumet au Premier ministre les propositions dont la liste suit, qui ont fait l'objet d'un examen détaillé dans la partie III du présent rapport. **L'impact de ces propositions est chiffré dans la fiche n°23 de l'annexe III.**

PROPOSITIONS DE LA COMMISSION

CREER UNE IMPOSITION ASSISE SUR LA VALEUR AJOUTEE DES ENTREPRISES ET LA VALEUR LOCATIVE FONCIERE

1. Dans la mesure où les inconvénients du régime actuel sont, pour l'essentiel, occasionnés par la taxation des équipements et biens mobiliers (EBM), la commission propose la **suppression** de cet élément d'assiette.

Certains membres de la commission ont toutefois exprimé leur préférence pour le maintien de l'assiette actuelle, mieux encadrée, ou pour l'abandon seulement partiel des EBM.

2. Le nouvel impôt devra reposer principalement sur une assiette comptable. La majorité des membres de la commission propose de retenir une assiette constituée par la **valeur ajoutée**.
3. Afin de restaurer un lien fiscal fort entre territoires et entreprises, la nouvelle assiette d'imposition doit être entièrement localisable sur le territoire de chaque collectivité territoriale. L'assiette comptable évaluée au niveau de l'entreprise sera répartie entre les collectivités territoriales selon une **clef de répartition**, définie par référence à des éléments représentatifs et localisés des facteurs de production (cf. *infra*, proposition 14).
4. La commission propose, en outre, de conserver un élément d'assiette constitué par la **valeur locative foncière**, qui assure un lien direct entre la localisation physique des entreprises et l'imposition.

PRIVILEGIER UN TAUX LOCAL ENCADRE

5. La commission est favorable à la fixation d'un **taux local** d'imposition par les collectivités, afin de leur permettre de conserver la maîtrise du niveau de leurs ressources fiscales.

Certains membres de la commission ont toutefois exprimé leur préférence pour la fixation au niveau national d'un taux unique qui, selon eux, garantit mieux la neutralité de l'impôt sur les choix d'implantation des entreprises.

6. Pour limiter les écarts de taux entre territoires, afin d'éviter l'apparition, localement, de situations de surimposition ou de sous-imposition, la commission est favorable à un **encadrement national des taux d'imposition** fixés localement. Le législateur fixerait un taux maximum et un taux minimum.
7. Les membres de la commission ne sont pas parvenus à un accord sur le maintien des mécanismes de liaison des taux garantissant une évolution du nouvel impôt cohérente avec celle des autres impositions locales, même si ce maintien sera probablement nécessaire durant la période transitoire.

REEXAMINER LES REGIMES DEROGATOIRES

8. La création d'un nouvel impôt doit être l'occasion d'un réexamen d'ensemble des **dispositifs dérogatoires**, pour vérifier, au cas par cas, que le périmètre des exonérations, dégrèvements et autres dérogations satisfait au **principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt**.

9. Lorsqu'ils sont conformes à ce principe, les dispositifs dérogatoires qui bénéficient à certaines catégories de redevables dont les capacités contributives sont insuffisantes pour supporter la taxe, ou qui procèdent d'objectifs de politiques publiques, notamment dans le cadre de la politique d'aménagement du territoire et de la politique de la ville, peuvent être maintenus.
10. En revanche, les dérogations qui bénéficient à des contribuables placés en concurrence avec des entreprises soumises à l'impôt, en contradiction avec le **principe de libre concurrence**, ne doivent pas être pérennisées.

PRESERVER LES REGIMES PARTICULIERS

11. Les titulaires de bénéfices non commerciaux **soumis à l'IS ou employant au moins cinq salariés**, qui sont aujourd'hui soumis au régime de droit commun, relèveront logiquement du futur régime d'imposition de droit commun.
12. En revanche, le choix est plus ouvert pour les titulaires de bénéfices non commerciaux imposés sur une fraction de leurs recettes. **Le maintien de ce régime dérogatoire est possible, tout comme un alignement sur le régime général du nouvel impôt**, au moins dans le cas où celui-ci serait assis sur la valeur ajoutée, sous réserve toutefois de préserver les avantages du régime actuel des très petits contribuables, dit « micro-BNC ».
13. Enfin, la commission est d'avis de ne pas modifier globalement la charge fiscale supportée par les **petites entreprises**. Le régime des entreprises réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à 152 500 € peut être conservé. Par ailleurs, pour les entreprises qui ne sont pas tenues d'acquitter, aujourd'hui, la cotisation minimale égale à 1,5% de la valeur ajoutée (CA inférieur à 7,6 M€), il pourrait être envisagé un mécanisme de **taux d'imposition progressif ou d'abattement dégressif à la base**.

MAITRISER LA TRANSITION POUR LES COLLECTIVITES TERRITORIALES

14. La mise en œuvre de la réforme se traduira, quelle que soit l'hypothèse retenue, par des **transferts de base imposable entre collectivités**, plus ou moins importants selon les cas, principalement du fait du changement d'assiette, qui modifie la répartition territoriale des bases imposables. La **clef de répartition** de l'assiette imposable devra être choisie de façon à limiter autant que possible de tels transferts, et à maintenir un caractère incitatif à l'intercommunalité à fiscalité unique.

Les membres de la commission ont souhaité que cette clef de répartition soit constituée par une combinaison d'éléments représentatifs du **volume** des facteurs de production (effectifs et, si possible, surface occupée par les entreprises) plutôt que de leur **valeur** (masse salariale, valeur locative foncière).

15. L'encadrement national du taux local d'imposition de l'assiette comptable conduit toutefois à des gains ou à des pertes de ressources pour certaines collectivités. La commission est favorable à la mise en œuvre d'un **mécanisme de compensation des transferts dus au changement d'assiette**. Chaque collectivité doit disposer après la réforme d'un montant de ressources équivalent, toutes choses égales par ailleurs, à celui dont elle disposait avant la réforme.
16. Ce mécanisme de compensation peut prendre la forme soit d'une **modulation des dotations de l'Etat**, soit d'un **recyclage des surplus de recettes** résultant, pour certaines collectivités, de la réforme. Ce surplus serait prélevé, par le biais d'un prélèvement sur le produit ou d'un écrêtement des bases du nouvel impôt pour alimenter un fonds de compensation au profit des

collectivités dont les ressources diminueront du fait du changement d'assiette et de l'encadrement des taux.

17. Le mécanisme de compensation a exclusivement pour objet d'amortir le choc initial de la réforme. La compensation sera donc calculée par rapport à une année ou une **période de référence**. Les **variations** des bases indépendantes de la réforme elle-même ont vocation à être prises en compte dans le cadre des mécanismes de compensation des pertes de bases actuellement en vigueur.
18. La réforme de la taxe professionnelle, notamment la mise en place d'un taux local encadré, peut être facilitée par une certaine **spécialisation de la fiscalité locale**, par ailleurs souhaitable à de nombreux égards. La commission a envisagé plusieurs scénarios. Elle en a retenu le dénominateur commun, qui est la **suppression de la part régionale de la taxe professionnelle**.

L'Association des régions de France a fait part de son désaccord avec cette proposition.

AMORTIR L'IMPACT DE LA REFORME POUR LES ENTREPRISES

19. Les **transferts de charge** qu'entraînera le nouvel impôt entre secteurs d'activité sont pour une large part l'expression du rééquilibrage souhaité par le Gouvernement. Une **reconstitution seulement partielle du produit actuel de la taxe professionnelle** permettrait d'alléger le coût de cette imposition pour les entreprises et de diminuer le nombre de celles dont l'imposition s'accroîtrait du fait de la réforme. En particulier, la suppression de la part régionale, proposée par la commission, permettrait de **diminuer de 2,0 Md€ la charge du nouvel impôt pour les entreprises**, le coût pour l'Etat étant inférieur du fait de la diminution des dégrèvements pour plafonnement à la valeur ajoutée, maintenus provisoirement, et d'une augmentation du produit de l'impôt sur les sociétés.
20. En raison de l'importance des transferts, **la période de transition doit être suffisamment longue**, pour lisser dans le temps la variation de la pression fiscale supportée d'une année sur l'autre par chaque entreprise. La commission propose d'**étaier la réforme sur une période de dix ans**, les gains ou les pertes occasionnés pour chaque entreprise par le changement de système d'imposition étant ainsi répercutés annuellement par dixième.
21. Cependant, pour assurer à la réforme un **effet économique immédiat**, il est souhaitable de faire bénéficier les entreprises les plus imposées des baisses d'imposition selon un rythme plus rapide. En particulier, les membres de la commission sont favorables à la **résorption, sans attendre, des situations de surimposition les moins soutenables**, notamment celles où la cotisation de taxe professionnelle est supérieure au plafond de 3,5%, 3,8% ou 4% de la valeur ajoutée.

FAIRE UN EXERCICE « A BLANC »

22. Dans le cas où la réforme figurerait dans le projet de loi de finances pour 2006, la commission préconise, en accord avec l'administration, la réalisation, en 2006, d'un **exercice « à blanc »**, permettant de faire figurer sur les avis d'imposition de la taxe professionnelle pour 2007, à titre indicatif, les bases et le montant résultant du nouveau régime destiné à entrer en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2008. Cet exercice permettra de procéder aux ajustements nécessaires avant cette date.

TABLE DES MATIERES

I. UN POIDS IMPORTANT, CONCENTRE SUR UN FAIBLE NOMBRE D'ENTREPRISES ET TRANSFERE PROGRESSIVEMENT SUR L'ETAT	4
A. LA TAXE PROFESSIONNELLE EN 2003	4
1. <i>Un circuit de financement qui met en jeu trois acteurs</i>	4
2. <i>Une assiette multiple, principalement assise sur la valeur ajoutée</i>	6
3. <i>Un impôt complexe à gérer</i>	7
B. DEPUIS 1976, LA FORTE AUGMENTATION DU PRODUIT DE LA TAXE PROFESSIONNELLE ET UNE PRISE EN CHARGE CROISSANTE PAR L'ÉTAT ONT FOURNI DES RESSOURCES ABONDANTES AUX COLLECTIVITÉS TERRITORIALES	9
1. <i>Un prélèvement lourd et concentré sur un nombre réduit d'entreprises</i>	9
2. <i>Un impôt emblématique de l'autonomie financière des collectivités territoriales françaises</i>	15
3. <i>L'Etat a supporté l'augmentation des recettes des collectivités sur la période récente</i>	19
II. LA TAXE PROFESSIONNELLE, SOURCE DE DÉSÉQUILIBRES ET HANDICAP DANS LA COMPÉTITION INTERNATIONALE	21
A. UNE IMPOSITION QUI ACCENTUE LES ÉCARTS DE RICHESSE ENTRE COLLECTIVITÉS	21
1. <i>La taxe professionnelle n'a pas été conçue pour correspondre aux coûts supportés par les collectivités du fait de la présence des entreprises</i>	21
2. <i>La taxe professionnelle crée des distorsions et accentue les écarts de richesse entre collectivités</i>	22
B. UN PRÉLÈVEMENT QUI CRÉE DES DISTORSIONS DE CONCURRENCE, PÉNALISE L'INVESTISSEMENT, MAIS AUSSI L'EMPLOI ET LA CROISSANCE, ET PÈSE LOURDEMENT SUR LES SECTEURS À FORTE INTENSITÉ CAPITALISTIQUE	26
1. <i>La taxe professionnelle crée des distorsions de concurrence entre les entreprises</i>	26
2. <i>La taxe professionnelle pénalise l'investissement, mais aussi l'emploi et la croissance</i>	27
3. <i>Les effets de la taxe professionnelle se font ressentir plus lourdement sur les secteurs à forte intensité capitalistique et sur les entreprises en difficulté</i>	29
C. SANS ÉQUIVALENT À L'ÉTRANGER, LA TAXE PROFESSIONNELLE HANDICAPE LA FRANCE DANS LA CONCURRENCE INTERNATIONALE	33
1. <i>L'imposition locale des investissements est une originalité française</i>	33
2. <i>La taxe professionnelle alourdit la charge fiscale des entreprises vis-à-vis de leurs concurrentes étrangères, et pèse particulièrement sur les secteurs les plus exposés à la concurrence internationale</i>	35
3. <i>La nature de la taxe professionnelle peut exercer un effet désincitatif sur les choix d'investissement au détriment de la France</i>	38
III. LES PROPOSITIONS DE LA COMMISSION	41
A. L'ASSIETTE, ENJEU PRINCIPAL DE LA RÉFORME	42
1. <i>Abandonner l'assiette constituée par les EBM</i>	42
2. <i>Instaurer une assiette principalement constituée par un solde comptable</i>	47
3. <i>Assurer la permanence du lien entre territoires et entreprises</i>	58
B. LES MODALITÉS DE FIXATION DES TAUX	63
1. <i>Privilégier un taux local</i>	64
2. <i>Encadrer le niveau et l'évolution des taux</i>	66
C. SITUATIONS PARTICULIÈRES	72
1. <i>Les exonérations et les dégrèvements doivent s'inscrire dans le respect du principe constitutionnel d'égalité des contribuables devant l'impôt</i>	72
2. <i>Un certain nombre d'exonérations et de régimes dérogatoires peuvent être maintenus</i>	73
3. <i>Normaliser le régime des bénéfices non commerciaux</i>	76
D. MAÎTRISER L'IMPACT DE LA RÉFORME SUR LES RESSOURCES DES COLLECTIVITÉS LOCALES	79
1. <i>La mise en œuvre de la réforme se traduit par des transferts de base imposable entre collectivités</i>	80
2. <i>La réforme de la taxe professionnelle peut être facilitée par une démarche de spécialisation de la fiscalité locale</i>	83
3. <i>La maîtrise de l'impact de la réforme pour les collectivités locales doit respecter le cadre de la loi organique relative à l'autonomie financière</i>	87
E. IMPACT DU NOUVEL IMPÔT SUR LES ENTREPRISES	91
1. <i>Les transferts intersectoriels sont la conséquence de l'objectif économique poursuivi par le changement d'assiette</i>	91
2. <i>La situation des petites et moyennes entreprises pourrait faire l'objet d'un mécanisme d'abattement à la base</i>	94
3. <i>La commission a souhaité que la réforme soit progressive</i>	95

LISTE DES ANNEXES**ANNEXE I** Composition de la commission**ANNEXE II** Liste des personnalités auditionnées par la commission**ANNEXE III** Fiches thématiques

Fiche n°1	Historique de la taxe professionnelle
Fiche n°2	Le champ d'application de la taxe professionnelle
Fiche n°3	Règles d'assiette, cotisation minimale et plafonnement
Fiche n°4	Le poids du prélèvement
Fiche n°5	Les effets économiques de la taxe professionnelle
Fiche n°6	La politique de taux des collectivités territoriales
Fiche n°7	Les taxes annexes à la taxe professionnelle
Fiche n°8	La dynamique et la répartition du produit de la taxe professionnelle
Fiche n°9	La taxe professionnelle et l'intercommunalité
Fiche n°10	La compensation des exonérations de taxe professionnelle décidées par l'Etat et les politiques locales d'exonération
Fiche n°11	Les mécanismes de péréquation de la taxe professionnelle
Fiche n°12	Les règles de liaison des taux
Fiche n°13	L'Etat contributeur
Fiche n°14	Les comparaisons internationales
Fiche n°15	La gestion de la taxe
Fiche n°16	Les simulations portant sur une nouvelle assiette de la taxe professionnelle
Fiche n°17	Modalités de mise en œuvre de la réforme
Fiche n°18	L'autonomie financière des collectivités territoriales
Fiche n°19	Les soldes intermédiaires de gestion
Fiche n°20	La spécialisation de la fiscalité locale
Fiche n°21	Impact des principaux scénarios envisagés sur les PME
Fiche n°22	Situation des titulaires de bénéfices non commerciaux
Fiche n°23	Simulation des propositions de la commission

ANNEXE IV Principales contributions reçues par la commission