

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

Thierry SUQUET, rapporteur

8 juillet 2004

INTRODUCTION

Le Président de la République a exprimé, lors de ses vœux aux forces vives le 6 janvier 2004, son souhait d'engager le remplacement de la taxe professionnelle par 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 2005.

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 ;
- ne pas opérer de transfert de charges vers les ménages ;
- faciliter le développement de l'intercommunalité.

La commission s'est réunie huit fois depuis cette date et a procédé à vingt-quatre auditions (cf. annexe II). Conformément à la demande exprimée par le Premier ministre, la commission remet aujourd'hui un rapport d'étape, opérant la synthèse des travaux qu'elle a menés depuis son installation. Ce texte, débattu au cours de la séance du 7 juillet 2004, est complété par quinze fiches thématiques, dont la liste figure en annexe III.

Le diagnostic porté sur la taxe professionnelle n'est pas nouveau : son poids est important et est 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 handicape notre pays dans la compétition internationale et constitue un élément défavorable à l'attractivité du territoire. 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.

La commission a cependant souhaité dépasser le stade du constat et présenter ses pistes de travail jusqu'à la remise de son rapport définitif, à l'automne. En particulier, la commission a dressé la liste des travaux de simulation à réaliser – relativement lourds – qui doivent permettre d'alimenter les débats de la commission et d'éclairer les choix du Gouvernement.

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 2003¹.

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 intercommunale², 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 suivante³.

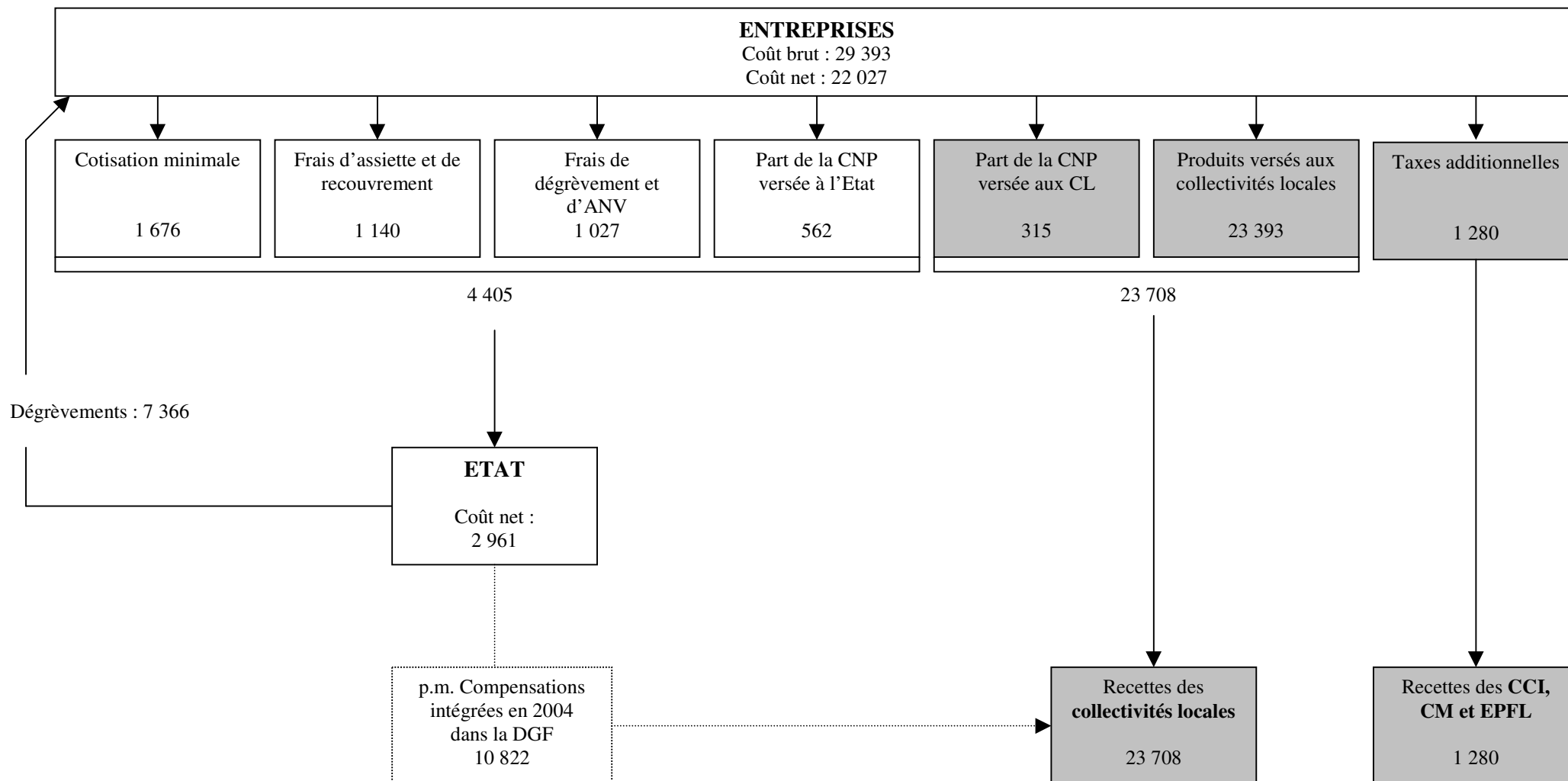
¹ Après correction d'un report de 500 M€ de dégrèvements de 2002 sur 2003 : cf. fiche n°4 de l'annexe III pour le détail du calcul.

² 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.

³ 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€)



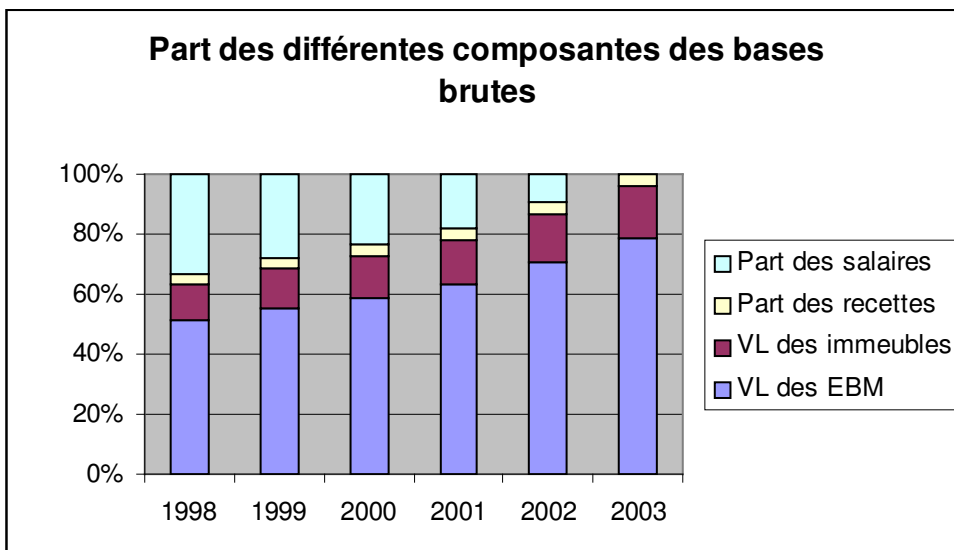
2. Une assiette multiple, principalement assise sur la valeur ajoutée

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 significatifs⁴.

J'exerce une activité ...	Mon bénéfice est taxé à...	J'emploie 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 minimum⁵, d'une part, de la cotisation minimale⁶ et du plafonnement⁷ en fonction de la valeur ajoutée, d'autre part.

⁴ Cf., en annexe IV, l'enquête réalisée par le Conseil supérieur de l'Ordre des experts comptables.

⁵ 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 acquittée⁸. 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).

⁶ 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.

⁷ 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).

⁸ 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 comptables⁹ 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 moyenne¹⁰). 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'Etat¹¹ ;
- 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.

⁹ 443 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).

¹⁰ Cf. fiche n°15 de l'annexe III.

¹¹ 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 professionnelle¹² : 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

¹² 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**¹³.

- 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 territoriales¹⁴ ;

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

¹³ 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.

¹⁴ 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 ajoutée¹⁵.

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 entreprises¹⁶, 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.**

¹⁵ Cf. fiches n°4 et 13 de l'annexe III.

¹⁶ 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 %
Réintégration de la part salaires		1,50 %		0,35 %			
Taux de la cotisation minimale							
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 ajoutée¹⁷.

Tous ces facteurs aboutissent à une forte concentration de l'imposition¹⁸ :

- 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.

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.**

¹⁷ Cf. **fiche n°4** de l'annexe III.

¹⁸ Ces données sont ici calculées sur un échantillon de 590 000 entreprises au régime réel normal (source DGI/M2).

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 fiscale¹⁹, 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€	%
Catégories de collectivités														
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 locaux²⁰. L'impôt présente en effet plusieurs avantages :

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

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 national²¹, 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** ;

¹⁹ 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.

²⁰ 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).

²¹ 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.

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.

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 :

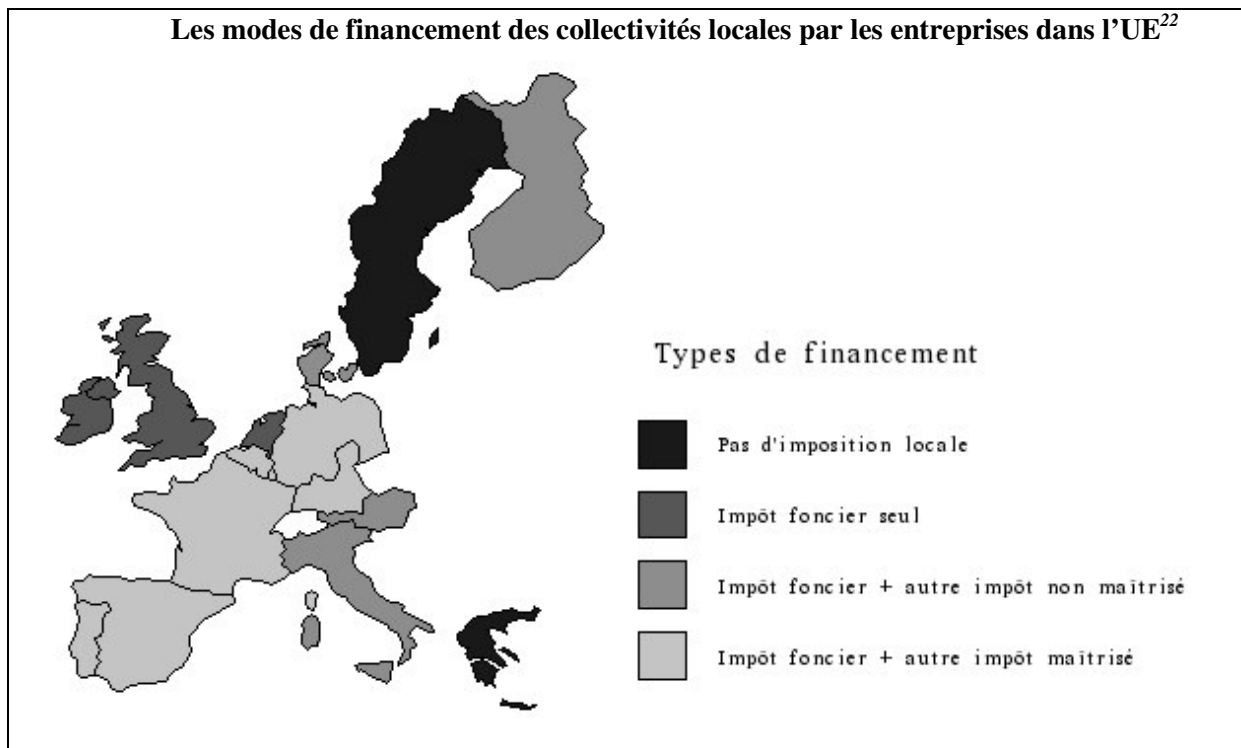
- un premier ensemble dans lequel **les entreprises ne participent pas au financement** des collectivités locales (Grèce, Suède) ;

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 Lander 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).



²² Cf. fiche n°14 de l'annexe III.

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.

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'imposition²³. 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 commission²⁴, 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

²³ 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.

²⁴ Cf. notamment l'audition de M. Charles-Eric Lemaigen, président de la communauté d'agglomération d'Orléans Val de Loire, dans la séance du 23 juin 2004.

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 cotisations²⁵, 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).

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 période²⁶. 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.

²⁵ Il s'agit des dégrèvements ordonnancés, dont 6,2 Md€, soit 84%, correspondent au plafonnement à la valeur ajoutée.

²⁶ Cf. fiche n°13 de l'annexe III, et notamment la pièce jointe n°6.

II. LA TAXE PROFESSIONNELLE, SOURCE DE DESEQUILIBRE 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'encombrement²⁷, 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 difficultés²⁸, 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.

²⁷ C'est à dire pour les biens publics dont la quantité doit être accrue pour chaque entreprise supplémentaire.

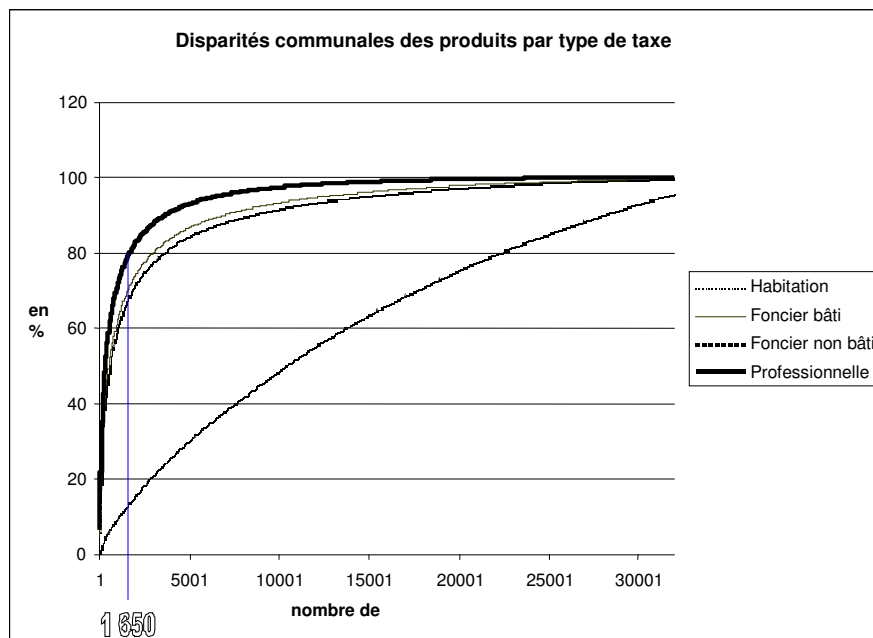
²⁸ D'une part, ces coûts sont difficilement quantifiables, et ne peuvent le plus souvent pas être attribués à chaque entreprise. Ainsi en va-t-il, par exemple, de l'utilisation des réseaux routiers. D'autre part, les coûts induits localement du fait de la présence d'une entreprise ne reçoivent pas toujours 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 réel²⁹. 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 inégalités³⁰, et exercent dans ce domaine un effet croissant³¹.

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 ;

²⁹ 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).

³⁰ 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.

³¹ 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-elle 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 capitaliste

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'investissement³².

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 capitaliste.

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 moyen³³ 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

³² Soit 34,8 Md€ en 2003 (source : Insee Première n°961, avril 2004).

³³ 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-Roussillon³⁴.

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 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.

a) l'assiette de droit commun pénalise l'investissement, mais aussi l'emploi

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

³⁴ Ce calcul est effectué à partir du cas présenté dans le tableau situé infra, B. 1. a).

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^{ère} 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 baisse³⁵.

b) l'assiette constituée par la valeur ajoutée renchérit le coût des facteurs de production

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.

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.

³⁵ Ce raisonnement part du postulat, généralement vérifié, que le capital est plus mobile que le travail.

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 ci-dessous.

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 : 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)³⁶. En revanche, le secteur financier dégage

³⁶ 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,

8,2% de la VA totale et 19,6% du bénéfice fiscal, alors qu'il ne paye que 2,7% de la TP³⁷. 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)³⁸.

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'exploitation³⁹ ;
- 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 professionnelle⁴⁰. 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

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.

³⁷ Le secteur financier est toutefois soumis, par ailleurs, à la taxe sur les salaires.

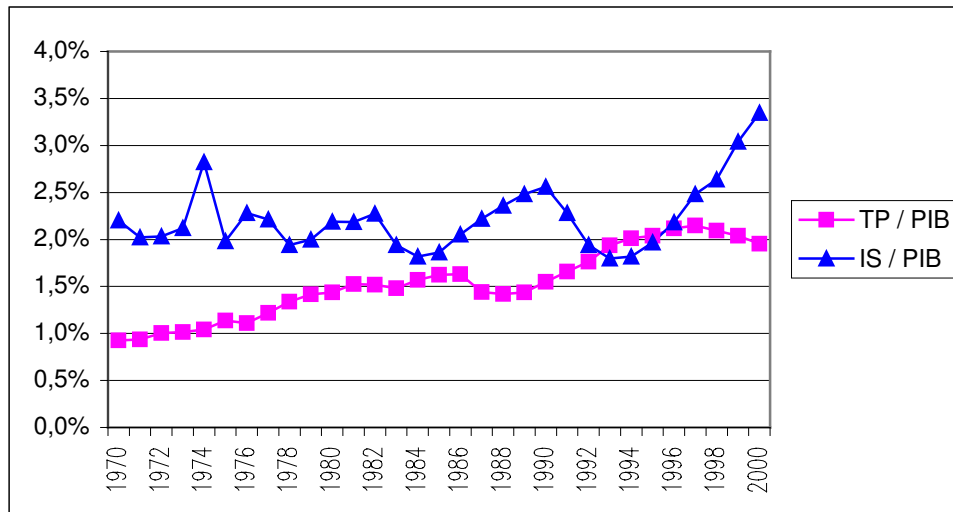
³⁸ Par hypothèse, une telle analyse, qui porte sur des secteurs largement définis, ne tient pas compte des disparités existant au sein de chacun de ces agrégats. A titre d'exemple, les activités hôtelières, qui nécessitent des investissements immobiliers importants, sont plus intensives en capital que la moyenne du secteur des services.

³⁹ 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%.

⁴⁰ 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).

qu'une imposition dont l'assiette est indépendante du bénéfice exerce un effet désincitatif sur la prise de risque que représente la création d'entreprise⁴¹ 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 contracyclique, 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.



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 durables⁴²;
- 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 Chine⁴³. 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

⁴¹ Des mesures spécifiques en faveur des jeunes entreprises ont toutefois été mises en œuvre pour pallier cet effet.

⁴² Cf. supra, tableau page 26 et fiche n°5 de l'annexe III.

⁴³ Source : CNUCED, données 2002.

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**.

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 Grèce⁴⁴ 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 locales⁴⁵, 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.

⁴⁴ Et, en dehors de l'UE, de la Norvège. Le cas du Royaume-Uni, spécifique, est examiné *infra*.

⁴⁵ Cet impôt n'a alors pas le caractère d'une véritable imposition locale, cf. *infra*.

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 France⁴⁶ 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 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 conclusions⁴⁷ : 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**⁴⁸. De plus, les

⁴⁶ Sa mise en œuvre était prévue par la loi du 10 janvier 1980. Voir fiche n°1.

⁴⁷ Toutes les données citées dans cette partie sont issues de l'étude de la direction de la prévision.

⁴⁸ 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

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 fiscale⁴⁹ 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 :**

- 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.

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.

⁴⁹ 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).

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 ⁵⁰	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 ⁵¹	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 : DPAE, 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

⁵⁰ L'intensité capitalistique est définie comme le rapport entre les immobilisations corporelles et la valeur ajoutée brute.

⁵¹ L'intensité capitalistique est définie comme le rapport entre les immobilisations corporelles et la valeur ajoutée brute.

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.**

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 localisation⁵².

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.**

⁵² Dans cet exemple, un point de marge brute équivaut à environ 5 à 6% du résultat net avant impôt.

III. DES PISTES DE TRAVAIL QUI DEVRONT FAIRE L'OBJET DE SIMULATIONS APPROFONDIES

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 ne pénalise pas l'investissement.

Le constat qui précède, qui conclut à l'inadaptation de la taxe professionnelle, a déjà été plusieurs fois dressé. La liste particulièrement fournie des modifications qui lui ont été apportées depuis sa création démontre, s'il en était besoin, qu'il n'est aucun gouvernement qui n'ait eu conscience du caractère excessivement complexe et désincitatif de ce prélèvement, dans ses modalités tout du moins.

Toutefois, **aucune réforme, même d'ampleur, n'a eu jusqu'à présent pour ambition de remplacer la taxe professionnelle par un impôt nouveau**. Tout juste les aménagements successifs ont-ils eu pour objet d'en corriger certains effets néfastes. L'examen des différentes pistes de réforme mené ci-après – qui a pour but d'énumérer les hypothèses que la commission a choisi de mettre à l'étude et d'approfondir par des simulations chiffrées à l'automne – éclaire les raisons de ce choix : la solution parfaite n'existe pas. Avant même que soient connus les résultats des simulations, il apparaît en effet très probable que, quelle que soit la solution qui sera finalement retenue, un ou plusieurs acteurs devront réaliser un effort, qui chacun ont des arguments légitimes à faire valoir pour s'y opposer.

On peut toutefois observer que **deux éléments militent aujourd'hui** fortement contre le *statu quo* et **en faveur d'un changement plus profond** :

- les fréquents ravaudages de la taxe professionnelle ont considérablement rétréci son assiette (et son champ d'application), sans limiter significativement **la dynamique des bases et des taux** de ce prélèvement ;

Il n'est d'ailleurs pas exclu que les réformateurs successifs de la taxe professionnelle, qui ne pouvaient pas ignorer ce phénomène, aient conçu leurs réformes comme une étape vers un remplacement définitif à terme.

- **la prise en charge croissante** de l'impôt **par l'Etat** remet également en cause plusieurs des fondements mêmes de la taxe professionnelle.

Cette prise en charge croissante atténue le lien entre le contribuable local et la collectivité territoriale, contrastant avec l'évolution souhaitée par les élus eux-mêmes. Elle introduit un transfert indirect de la fiscalité locale vers le contribuable national, et donc en partie vers les ménages. Or, le taux de prise en charge par l'Etat des recettes des collectivités locales liées à la taxe professionnelle, de 38% en 2003, pourrait encore augmenter dans les années à venir, ne serait-ce que par le jeu, de 2005 à 2007, du dégrèvement relatif aux investissements nouveaux.

Dès lors que l'on souhaite étudier les modalités d'une réforme d'ensemble de l'imposition locale des entreprises, **plusieurs questions, soulevées lors des réunions de la commission, doivent faire l'objet de travaux complémentaires à l'automne**. Il s'agit, à titre principal, d'évaluer les assiettes alternatives à celle de l'actuelle taxe professionnelle et, subsidiairement, de fixer des hypothèses sur les redevables de l'impôt, ses bénéficiaires et les modalités de fixation de son taux.

Dans tous les cas, **la solution principale proposée au Gouvernement devra respecter le cadre posé par le Premier ministre**, même si la commission ne s'interdit pas de présenter des

variantes qui pourraient, sur certains points, ne pas respecter totalement certaines des contraintes fixées.

A. Les différentes solutions et leurs enjeux

Un choix entre trois familles de propositions – suppression de la taxe professionnelle, réforme de la taxe professionnelle actuelle et remplacement par un impôt nouveau ne frappant plus l'investissement – se présente à la commission.

1. La suppression de la taxe professionnelle

Par construction, la suppression de la taxe professionnelle **sans remplacement par un autre impôt local sur les entreprises** mettrait un terme aux critiques discutées précédemment : la faible mobilité des entreprises au regard du seul critère fiscal, l'absence de vérification empirique du principe d'équivalence, la déconnexion croissante de l'entreprise et du territoire due à la part prise par l'assiette valeur ajoutée, et en particulier par la cotisation minimale assise sur la valeur ajoutée. On notera également que la France se rapprocherait alors des pays qui, au sein de l'Union européenne à quinze, n'imposent pas localement les entreprises (Grèce, Suède), ou ne les imposent que par le biais d'une imposition foncière (Pays-Bas, Irlande, Royaume-Uni).

Le maintien du niveau de ressources des collectivités bénéficiaires conduit à considérer deux modalités de mise en œuvre de la suppression de la taxe professionnelle : le remplacement de son produit par une dotation budgétaire – modalité qui s'avère *in fine* impraticable – ou par une fraction du produit d'impôts d'Etat.

a) le remplacement par une dotation budgétaire

La suppression de la taxe professionnelle conduit dans un premier temps à alléger l'imposition des entreprises de 22,0 Md€, à améliorer le solde budgétaire de l'Etat de 3,0 Md€ et corrélativement, à ôter 23,7 Md€ aux ressources des collectivités territoriales et 1,3 Md€ aux établissements consulaires et aux établissements publics fonciers locaux. Le remplacement des 25,0 Md€ de produit actuel (hors compensations) devrait coûter 16,7 Md€ à l'Etat, si la voie de la dotation budgétaire était retenue, après prise en compte de la déductibilité des cotisations de taxe professionnelle de la base d'imposition des bénéficiaires⁵³.

Au-delà du problème budgétaire que poserait une telle solution, qui en l'état s'avèrerait incompatible avec la situation des finances publiques et nos engagements européens, **le remplacement de la taxe professionnelle par une dotation budgétaire est rendu impossible par le nouveau cadre constitutionnel.**

En effet, dans sa rédaction résultant de l'article 7 de la loi constitutionnelle n°2003-276 du 28 mars 2003 relative à l'organisation décentralisée de la République, le troisième alinéa de l'article 72-2 de la Constitution affirme désormais le **principe de l'autonomie financière des collectivités locales**. Le projet de loi organique déposé en application de cet article précise en outre que la part des ressources propres rapportée à l'ensemble des ressources des collectivités, ne peut être inférieure à celle constatée, pour chaque niveau de collectivité, en 2003.

Le choix de l'année 2003 comme année de référence implique que les réformes à venir de la fiscalité locale⁵⁴ – et notamment la réforme de la taxe professionnelle – ne pourront avoir pour effet de ramener la part des impositions de toutes natures et des autres ressources propres dans l'ensemble des ressources des catégories de collectivités sous le plancher que constitue le taux constaté en 2003.

⁵³ Cf. fiche n°4, II A.

⁵⁴ On peut remarquer que la suppression de la part salariale de la taxe professionnelle ne pourrait plus, aujourd'hui, être accompagnée par un mécanisme de compensation budgétaire aux collectivités.

La taxe professionnelle représente entre 30,2% et 37,9 % des ressources propres des collectivités territoriales. **L'importance de cette part exclut donc le remplacement intégral de la taxe professionnelle par une dotation budgétaire**, cette remarque valant pour chaque catégorie de collectivité. *A contrario*, elle implique, pour chaque catégorie de collectivité, un remplacement de la taxe par le produit d'impositions de toutes natures au sens de l'article 2 du projet de loi organique.

b) la suppression de la taxe professionnelle et le partage d'un ou de plusieurs impôts d'Etat

L'obstacle constitutionnel auquel se heurterait le remplacement de la taxe professionnelle par une dotation budgétaire **ne se retrouverait pas, en principe, dans le cas du transfert** aux collectivités territoriales de tout ou partie **d'un impôt national**, dont le taux resterait voté en loi de finances.

Quelle que soit la nature de l'imposition, il est toujours possible d'affecter tout ou partie du produit d'un impôt national aux collectivités territoriales, dès lors que cette mesure n'a pas d'incidence sur les règles d'assiette et de taux pratiqués. Le transfert d'une partie d'impôts d'Etat (TVA, IR, IS, TIPP, TCA) apparaît *a priori* compatible avec la Constitution dans la mesure où soit l'assiette, soit le taux servant à calculer le produit affecté aux collectivités territoriales, serait localisé par la loi. **La commission examinera cette famille de solutions à l'automne.**

Il convient toutefois de mentionner dès à présent les **risques associés** à celle-ci. En effet, sauf à affecter à la réforme des réductions de dépenses ou un surcroît de recettes futures, l'Etat serait, en particulier en raison de nos engagements européens, contraint de compenser le choc budgétaire correspondant au montant transféré en augmentant le produit d'un ou de plusieurs impôts d'Etat. A titre d'exemple, la reconstitution par l'impôt du coût de la suppression de la taxe professionnelle pour l'Etat représenterait environ 3 points de TVA au taux normal et 12 points d'impôt sur les sociétés.

Quelle que soit la solution retenue, financement budgétaire ou hausse des impôts, elle **risque d'entraîner un transfert de l'imposition vers les ménages**, en particulier en raison de la difficulté à faire varier l'impôt sur les sociétés à la hausse dans un contexte marqué par le développement de la concurrence fiscale internationale. En cas d'augmentation d'un impôt d'Etat pesant sur les entreprises, on en reviendrait à une problématique de **transfert de la charge de l'imposition entre redevables.**

En outre, alors que l'hypothèse consistant à reconstituer les ressources de taxe professionnelle des collectivités par voie de dotation budgétaire ou de compensation fiscale indexée permet de garantir un niveau de ressources aux collectivités (à défaut d'autonomie financière), l'affectation aux budgets locaux d'une fraction d'un impôt national ne serait possible que si les collectivités territoriales acceptaient la **volatilité propre à l'impôt ainsi partagé.**

2. L'aménagement de la taxe professionnelle

La deuxième famille de solutions comprend toutes celles qui aménagent l'assiette actuelle de la taxe professionnelle pour pallier ses défauts les plus manifestes, notamment la concentration de l'imposition sur une base étroite et sur un nombre réduit d'entreprises, la prise en compte des immobilisations à leur coût d'acquisition et le dépassement du plafond en fonction de la valeur ajoutée. **Deux modalités de mise en œuvre pourraient être étudiées par la commission :**

- la première consiste à conserver les bases physiques actuelles, mais en assurant l'impôt sur la **valeur nette comptable des équipements et biens mobiliers** et non plus sur leur valeur brute ;

Dans la mesure où le passage aux valeurs nettes comptables diviserait les bases brutes par un facteur 2,5, sans alléger significativement le poids des entreprises industrielles dans l'imposition, il

pourrait être envisagé d'**élargir corrélativement l'assiette de la taxe professionnelle à d'autres facteurs de production**. A la limite, cet élargissement pourrait aller jusqu'à reconstituer une assiette ressemblant à celle de la taxe professionnelle des origines, incluant les valeurs locatives foncières, la valeur nette comptable des équipements et biens mobiliers, les salaires, voire une fraction du bénéfice.

- la seconde consiste à retrouver un **plafonnement réel en fonction de la valeur ajoutée**, en supprimant le gel des taux, en « rafraîchissant » l'année de référence ou bien en abaissant le plafond.

a) l'élargissement de la base de la taxe professionnelle à d'autres facteurs de production

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 des possibilités en ce domaine ;
- leur volatilité est faible et les collectivités encourent moins de risques sur ces bases ;
- le risque inévitable d'optimisation et de fraude fiscales est plus facile à appréhender.

Dans la pratique, l'imposition des éléments physiques de production nécessite d'adopter des conventions sur leurs **modalités de valorisation** qui devront faire l'objet d'un examen par la commission.

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'être capitalisés dans la valeur des biens fonciers, dégageant une rente foncière que la fiscalité ne fait que « récupérer » (cf. supra II). Elle est déjà utilisée pour la taxe professionnelle actuelle et n'a pas été remise en cause lors des auditions de la commission. Elle est parfaitement localisable et se prête au vote d'un taux local.

On peut toutefois mentionner que cette base ne correspond pas exactement aux valeurs foncières visées par la théorie économique. 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 la taxe d'habitation et 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 évalués⁵⁵, et sans tenir compte de l'actualisation des valeurs locatives opérée en 1980. Dès lors, une augmentation significative du poids des biens passibles d'une taxe foncière dans un nouvel impôt économique conduirait à s'interroger sur une éventuelle révision des valeurs locatives foncières.

Les **équipements et biens mobiliers (EBM)** sont actuellement pris en compte dans l'assiette de la taxe professionnelle, à hauteur de 79% des bases brutes. Cette prépondérance et la prise

⁵⁵ Lorsqu'ils n'existaient pas ou n'étaient pas loués à la date du 1^{er} janvier 1970, les locaux et terrains imposables à la taxe foncière sur les propriétés bâties sont évalués par comparaison, tandis que les établissements industriels sont évalués par application d'un coefficient à la valeur locative (prix de revient de l'immobilisation inscrite au bilan) revalorisée.

en compte de la valeur historique des biens pénalisent fortement l'investissement ; la correction de cette situation constitue l'objectif principal assigné à la réforme par le Premier ministre.

Le maintien des EBM dans l'assiette d'un nouvel impôt implique de mieux prendre en compte leur dépréciation dans le temps (prise en compte des amortissements selon les règles actuelles). Une attention particulière devra être portée à la simulation chiffrée de cette option, dans la mesure où, en réduisant sensiblement l'assiette EBM (d'un facteur 2,5), l'utilisation de la valeur nette comptable pourrait avoir un effet sur les taux, et par ailleurs freiner le renouvellement des investissements. Dans ce cas, la réforme ne répondrait pas à l'objectif économique fixé par le Gouvernement.

Toutefois, 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, si l'on souhaite qu'il soit significatif, à la question de la réintégration des salaires. La base **salaires** a été progressivement supprimée entre 1999 et 2003 de l'assiette de la taxe professionnelle, afin d'alléger le coût que la taxe professionnelle faisait peser sur l'emploi. Si elle est aisément localisable et facile à contrôler, elle présente l'inconvénient, en cas de réintroduction, de suggérer un retour en arrière, affirmation à nuancer toutefois par le fait que les salaires servent encore indirectement d'assiette à environ 30% de la TP nette⁵⁶, soit le niveau constaté en 1998.

Facteurs de production	Avantages	Inconvénients
Immobilisations (VLF)	Aisément localisable et contrôlable Conforme à l'analyse économique sur le financement optimal des collectivités locales (capitalisation des services publics locaux) Déjà utilisée pour la TP actuelle Evolution plus rapide que les bases TP Faible volatilité de la base (écart-type de 1% sur les 10 dernières années)	Modalités d'évaluation hétérogènes (établissements industriels évalués selon la méthode comptable) Evaluations dépassées (la référence est l'année 1970) Une augmentation significative de leur poids renverrait à la question politiquement délicate de la révision foncière
Salaires	Aisément localisable et contrôlable par l'administration fiscale et les URSSAF	Réintroduit une assiette supprimée de la base entre 1999 et 2003
Equipements et biens mobiliers (EBM)	Localisables	Pénalise l'investissement La valeur brute, très lourde, n'était supportable qu'en période de forte inflation, la valeur nette désincite au renouvellement, surtout si la baisse de la base (2,5) est compensée par une hausse des taux Les opérations de fusion, apport partiel d'actifs notamment sont l'occasion de réduire les bases

b) l'instauration d'un plafonnement réel en fonction de la valeur ajoutée

La deuxième voie envisageable vise à conserver la taxe professionnelle dans sa forme actuelle mais à en corriger marginalement certains effets pervers, et notamment le poids très important de l'impôt pour certaines entreprises, en dépit du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée. Plusieurs idées ont été avancées au cours des débats de la commission : suppression du gel des taux, utilisation d'une année de référence postérieure à 1995, abaissement du plafond.

Ces mesures sont parfois assorties d'un relèvement du taux de la cotisation minimale assise sur la valeur ajoutée, ce qui permettrait de resserrer l'encadrement de la cotisation de taxe professionnelle par le « tunnel » valeur ajoutée, du moins pour les entreprises passibles de la cotisation minimale⁵⁷.

⁵⁶ Les salaires forment 60% environ de la valeur ajoutée, qui elle-même représente plus de 50% de l'assiette de la TP nette (cf. supra I).

⁵⁷ Les entreprises réalisant un chiffre d'affaires intérieur à 7,6 M€ ne seraient pas affectées par un relèvement du taux de la cotisation minimale. De ce point de vue, le champ d'application d'une telle réforme serait plus limité que l'élargissement de l'assiette « facteurs de production ».

Ces propositions, qui seront également étudiées par la commission, n'impliqueraient aucun transfert entre collectivités. Elles **conduiraient** toutefois à **renforcer la nationalisation de fait de la taxe professionnelle**. En effet, le gel des taux a précisément été institué pour que les entreprises plafonnées, et non l'Etat, subissent les conséquences des augmentations de taux votées par les collectivités territoriales. La suppression de cette disposition aurait un effet incitatif à la hausse des taux, qui serait supportée non plus par les entreprises mais par l'Etat, et donc un coût budgétaire important et non maîtrisé. Aujourd'hui, alors même qu'il existe un mécanisme responsabilisant les collectivités bénéficiaires, le montant de la taxe professionnelle acquittée au-delà des plafonds est estimé à 1,2 Md€. On peut anticiper qu'avec la hausse continue des taux d'imposition, la proportion de la taxe professionnelle nette acquittée par des entreprises plafonnées serait appelée à croître, ainsi que les dégrèvements obtenus de l'Etat par ces entreprises.

La limitation du coût budgétaire pour l'Etat par un relèvement de la cotisation minimale assise sur la valeur ajoutée ajouterait encore à cette 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 entre entreprises et entre collectivités, sans lien avec les bases théoriques (physiques) d'imposition.

Enfin, on peut également souligner que cette solution, de même d'ailleurs que la précédente, serait sans influence sur plusieurs caractéristiques critiquées de la taxe professionnelle :

- la **complexité de gestion** serait accrue par l'augmentation du nombre de redevables astreints à calculer leur imposition sur l'assiette physique et sur l'assiette valeur ajoutée ;
- le maintien d'une **imposition frappant les facteurs de production**, semble-t-il davantage prise en compte dans les décisions d'investissement ;
- le maintien d'une imposition qui frappe les productions nationales mais non les importations.

Le risque est sans doute d'aboutir à terme à une imposition de la valeur ajoutée avec ses inconvénients mais sans les avantages d'une imposition directe (interposition croissante de l'Etat entre les contribuables et les collectivités territoriales, taux d'équilibre plus proche du plafond que du plancher).

3. Le remplacement de la taxe professionnelle par un impôt ne frappant plus directement l'investissement

Le remplacement de la taxe professionnelle par un nouvel impôt local sur les entreprises peut être envisagé à partir de bases physiques localisables : immobilisations passibles d'une taxe foncière, équipements et biens mobiliers (outillages, véhicules, matériel informatique, etc.) et salaires. La constitution d'une nouvelle assiette peut aussi être conçue à partir d'**agrégats comptables**, tels le chiffre d'affaires, la valeur ajoutée, l'excédent brut d'exploitation ou le résultat net, à localiser en appliquant à la base une clef de répartition entre les établissements de l'entreprise.

a) l'imposition des assiettes comptables répond à des objectifs et emporte des effets économiques hétérogènes

L'introduction d'une assiette comptable est une piste qui a été évoquée, tant par le conseil des impôts, dans son 15^{ème} rapport de 1997 sur la taxe professionnelle, qui a notamment étudié la valeur ajoutée (VA) et évoqué la notion d'excédent brut d'exploitation (EBE), 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. Chacune de ces assiettes comptables présente une portée économique, des avantages et des inconvénients différents.

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 des bénéficiaires non commerciaux (fraction des recettes). Elle rééquilibre la situation des importateurs et des entreprises qui produisent sur le territoire national. En revanche, plusieurs griefs peuvent lui être adressés, portant notamment sur son caractère inéquitable. Plus un circuit économique comprend d'acteurs et plus le montant des taxes acquittées dans le prix final sera important. Elle induit donc de fortes distorsions entre secteurs et a, globalement, un caractère inflationniste. La possibilité de déduire la taxe acquittée en amont, qui rapprocherait cette taxe du fonctionnement de la taxe sur la valeur ajoutée, n'est pas compatible avec la 6^{ème} directive TVA. Enfin, certains secteurs à faible marge verraient leur rentabilité fortement dégradée par une taxe non répercutée dans les prix.

La **valeur ajoutée**, obtenue par différence entre la production et les consommations en provenance de tiers, exprime la création de richesses par l'entreprise dans le cadre de ses activités courantes. La somme des valeurs ajoutées brutes est égale au PIB. Les auditions ont toutefois montré que, pour certains secteurs d'activité, notamment les services financiers pour lesquels une définition fiscale particulière de la valeur ajoutée a été inscrite dans le code général des impôts, cet agrégat est assez éloigné de la réalité économique de l'entreprise⁵⁸.

La valeur ajoutée présente en réalité un double visage, car elle peut aussi être lue comme une approximation des facteurs de production employés par l'entreprise, non plus appréciés en stock mais en flux annuel. Obtenue par la méthode additive, elle est peu différente de la somme des salaires versés (rémunération du travail) et de l'excédent brut d'exploitation (la rémunération du capital, les dotations aux amortissements et le résultat d'exploitation). La valeur ajoutée présente en outre l'avantage d'être déjà utilisée pour le calcul de 52% du produit de la taxe professionnelle nette. En revanche, elle est plus aisément délocalisable à l'étranger que les bases physiques, dans le cas de groupes internationaux.

L'**excédent brut d'exploitation** est un autre solde intermédiaire de gestion qui 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). Il 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 à l'investissement des entreprises et à leurs résultats.

Le **résultat net comptable** est une autre assiette possible, parfaitement représentative des facultés contributives de l'entreprise, mais étroite et volatile. Son utilisation exclusive apparaît difficilement compatible avec les besoins des collectivités. En outre, un impôt reposant exclusivement sur les résultats s'écarterait de la recherche de l'équivalence avec les coûts (services rendus, nuisances) générés par l'entreprise pour la collectivité territoriale, ce qui apparaît assez contradictoire avec les motivations du maintien d'un impôt économique local, dont le caractère de « prix payé » était reconnu au travers de la déductibilité à l'IR ou à l'IS. La mesure du résultat peut être effectuée à ce niveau ou bien, en excluant les éléments exceptionnels, par le biais du résultat courant. Le résultat d'exploitation, quant à lui, ne tient pas compte des modalités de financement des entreprises, alors même que le résultat financier peut retracer une partie importante des activités courantes de l'entreprise.

Les soldes intermédiaires de gestion présentent l'avantage, notamment, de ne pas obliger les entreprises à tenir une comptabilité physique, distincte des outils comptables habituels. Toutefois, ils n'ont de sens qu'au niveau de l'entreprise, et non pas de l'établissement. La nouvelle assiette devrait donc être répartie sur la base d'indicateurs représentatifs de l'activité (foncier bâti, nombre de salariés, masse salariale...).

⁵⁸ On peut également mentionner le secteur de la production et de la distribution cinématographique où, du fait de règles comptables spécifiques, la valeur ajoutée prise en compte, le cas échéant, pour le calcul de la cotisation minimale, est égale à la somme des recettes dégagées pour une œuvre donnée.

Ils ont en outre en commun divers inconvénients. Ils sont plus facilement optimisables. Ils sont parfois mal définis et l'entrée en vigueur des normes IAS dans les comptes sociaux imposera à terme de modifier la base choisie. Quant à la volatilité propre aux assiettes comptables, il est envisageable de la neutraliser partiellement en retenant une moyenne sur plusieurs années.

Assiette	Avantages	Inconvénients
Chiffre d'affaires	Assiette très large permettant de pratiquer un taux faible, donc en principe peu distorsif Déjà utilisée pour les BNC	Aisément répercutable sur le consommateur final En l'absence de déductibilité de la taxe acquittée en amont, d'autant plus inflationniste que les intermédiaires sont nombreux : on taxe plusieurs fois la même assiette Dispositif administratif et déclaratif très lourd dès lors que la taxe est générale (ce qui est nécessaire pour qu'elle soit rentable et à faible taux) Compatibilité communautaire douteuse si elle se rapproche trop de la TVA Indicateur faiblement représentatif des capacités contributives des secteurs économiques (cas du secteur de la distribution)
Total des charges	Assiette large	Imposition des coûts de production désincitatif à la localisation de l'activité en France Indicateur faiblement représentatif des capacités contributives des secteurs économiques
Valeur ajoutée	Exprime la création de richesses par l'entreprise dans le cadre de ses activités courantes : bon indicateur de la capacité contributive pour la plupart des secteurs économiques Assiette large, donc taux faible et rendement budgétaire élevé Neutre sur le mode de financement des entreprises Neutre sur les facteurs de production Evite d'alourdir la charge sur les profits Evolution au même rythme que les bases TP Relativement faible volatilité (écart-type de 1,8% sur les 10 dernières années, contre 1,5 % pour les bases TP) Assiette en vigueur pour plus de la moitié de la TP nette	Réintègre les salaires dans l'assiette, à un taux supérieur à leur proportion dans les bases brutes en 1998 A définir fiscalement et à aménager pour certains secteurs d'activité pour lesquels ce concept a une faible signification économique, comme c'est déjà le cas actuellement Plus facilement délocalisable à l'étranger Frappe très fortement les productions nationales par rapport aux importations de biens et de services
EBE	Par rapport à la valeur ajoutée, présente l'avantage d'exclure les charges de personnel (ainsi que les impôts et taxes pesant sur la production) Représente la ressource que l'entreprise tire de son exploitation afin de maintenir et développer son outil de production Evolution au même rythme que les bases TP	Volatilité plus forte de la base d'imposition (écart-type de 3,0 % sur les 10 dernières années, contre 1,5 % pour les bases TP)
Résultat courant	Prend en compte les conditions de financement des entreprises mais exclut les éléments considérés comme exceptionnels	Assiette étroite et volatile
Résultat net		Assiette étroite et volatile : la TP représente aujourd'hui 12 points d'IS environ (après prise en compte de la déductibilité à l'IS)

b) les assiettes mixtes

L'un des objectifs que l'on peut assigner à la réforme de la taxe professionnelle est certainement de mettre un terme à la correction de l'imposition, postérieurement au calcul de l'impôt sur les bases physiques, en fonction d'un agrégat comptable. Les auditions de la commission ont mis en évidence que le système du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée permettait en effet une optimisation fiscale et compliquait considérablement la gestion de l'impôt.

Toutefois, **ce préalable n'exclut pas l'utilisation d'une assiette mixte**, au moins à titre transitoire, dès lors que chaque base serait prise en compte indépendamment, avec des règles de taxation claires. On peut ainsi envisager divers scénarios qui facilitent un rééquilibrage et permettent de mieux appréhender la diversité des situations, et notamment des combinaisons associant les valeurs locatives foncières, assorties d'un taux voté localement, et la VA, l'EBE ou le résultat net comptable, auxquels serait appliqué un taux local ou un taux national.

Cette option serait compatible avec des **assiettes distinctes par catégories de redevables**, certainement moins nombreuses qu'aujourd'hui, ce qui permettrait de mieux prendre en compte la diversité des redevables, tout en respectant le principe d'égalité devant l'impôt. Cette solution aurait aussi pour intérêt de permettre d'appliquer un taux plus faible à chacune des bases retenues, et donc de limiter les effets distorsifs de l'impôt.

La commission pourrait également choisir d'étudier la mise en place d'**éléments correcteurs**, au moins dans une phase transitoire, du moment qu'ils ne compliquent pas significativement la gestion de l'impôt. Ainsi, la mise en place d'un **plafonnement**, à partir du moment où le plafond est un élément de modération de l'assiette **avant application du taux**, pourrait être une option envisageable.

B. Les modalités de la réforme

Dans l'hypothèse où une imposition locale des entreprises serait recréée, trois questions doivent être étudiées : faut-il reconstituer sous cette forme l'intégralité du montant que représentait la taxe professionnelle ? qui doit en bénéficier ? qui doit s'en acquitter ?

1. Le nouvel impôt local pesant sur les entreprises pourrait avoir un champ d'application plus large, pour un produit financier malgré tout limité

a) le montant de l'imposition nouvelle

La reconstitution du produit de la taxe professionnelle peut n'être que partielle, ce qui renvoie, pour un montant moins élevé, aux développements précédents sur le partage d'impôts d'Etat existants.

La reconstitution complète du produit perçu par les collectivités peut aussi s'envisager par la **création d'un nouvel impôt d'Etat**, sans rapport avec la taxe professionnelle ou le nouvel impôt économique local. Le rapport sur les finances locales de mars 2002 (ministère de l'intérieur, ministère de l'économie, des finances et de l'industrie) évoque deux pistes, proposées par le Comité des finances locales : la création d'une taxe sur le gaz et la création d'une taxe sur les communications. Il convient toutefois de noter préalablement que de tels impôts doivent respecter le cadre étroit des règles communautaires⁵⁹ et ne peuvent intervenir qu'en complément du remplacement de la taxe professionnelle par un nouvel impôt, dès lors que leur rendement s'avérerait faible en toute hypothèse.

b) les exonérations catégorielles : une remise en cause au coût politique élevé

La taxe professionnelle frappe 2,7 millions de redevables, sur les 3,6 millions de son champ d'application théorique. La réforme peut être l'occasion de remettre le dispositif à plat, en particulier pour mettre fin à des distorsions de concurrence et à une forme d'insécurité juridique (cf. *supra*, I et II).

Le conseil des impôts est allé jusqu'à 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

⁵⁹ Directive 92/12/CEE du 25 février 1992 et directive 2003/96/CE sur la taxation de l'énergie.

marchandes puissent bénéficier d'une exonération, l'ensemble du secteur marchand et de services devrait être soumis aux règles du droit commun.

A tout le moins, la création d'un nouvel impôt doit être l'occasion de vérifier que le périmètre des exonérations catégorielles⁶⁰ coïncide avec celui des catégories de redevables dont les capacités contributives sont insuffisantes pour supporter la taxe ou qui légitimeraient un régime de faveur pour d'autres raisons. Cette vérification sera d'autant plus utile qu'il convient, quelle que soit l'assiette de remplacement, de démontrer qu'elle satisfait au **principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt**.

Une telle démarche, aussi justifiée soit-elle, peut toutefois avoir pour effet d'accroître le nombre de redevables et donc **de rendre la réforme d'autant plus difficile à conduire**. Un équilibre doit donc être trouvé entre un nécessaire réexamen, pour des raisons d'équité, d'efficacité et de modernisation de l'impôt et une démarche radicale dont le coût politique et social empêcherait la mise en œuvre de la réforme. A cet égard, il conviendra de distinguer entre les exonérations qui bénéficient à un secteur ou à un type d'activité pris dans son ensemble, et n'induisent pas de distorsions entre agents économiques opérant sur un même marché, et celles qui, au contraire, discriminent des entreprises qui se livrent à une même activité.

c) les exonérations géographiques

Les exonérations géographiques répondent à une logique différente de celle des exonérations catégorielles. Le recours aux exonérations géographiques, s'inscrivant dans le cadre de la politique d'aménagement du territoire, est la plupart du temps temporaire et vise à faciliter le maintien ou le développement d'activités dans des zones spécifiques. En l'absence de modification législative, ces dispositifs doivent s'éteindre, soit à l'issue de la période d'exonération pour les entreprises concernées, soit à l'expiration du dispositif d'exonération géographique lui-même.

Compte tenu de la faiblesse des enjeux financiers et dans la mesure où les dispositifs concernés demeureront euro-compatibles (notification au titre des régimes des aides d'Etat), **la commission est sans doute moins susceptible de les remettre en cause**. En outre, comme pour les exonérations catégorielles, la suppression des exonérations liées à l'aménagement du territoire conduirait à une augmentation du nombre des redevables et à une remise en cause d'un engagement de l'Etat qui rendrait plus difficile la mise en œuvre de la réforme.

2. La réduction de la superposition fiscale et l'hypothèse d'une diminution du poids de l'impôt local sur les entreprises invitent à réfléchir à des schémas de spécialisation

La superposition fiscale, c'est-à-dire l'affectation du produit d'un impôt à plusieurs niveaux de collectivités, constitue une incitation à la hausse des taux au-delà de l'optimum économique. Elle nuit également à la lisibilité de la fiscalité directe locale. La mise à l'étude de schémas de spécialisation fiscale présente aussi un intérêt dans l'hypothèse où le Gouvernement souhaiterait réduire la part de l'imposition locale des entreprises dans le total des ressources à fournir aux bénéficiaires (25,0 Md€).

a) la spécialisation fiscale est un mouvement déjà engagé

Il convient en préambule de rappeler qu'au sein de l'ensemble constitué par les communes et leurs groupements, **la concentration croissante du produit de la taxe professionnelle est, en elle-même, un facteur puissant de spécialisation fiscale sans texte**. Le développement de la taxe professionnelle unique (TPU) au bénéfice de certains EPCI a déjà engagé de fait ce mouvement : 934 EPCI à TPU, se substituant à 12 000 communes, perçoivent aujourd'hui plus de 9,0 Md€ de taxe

⁶⁰ Leur montant est estimé à 1,5 Md€ en 2003.

professionnelle. Ce mouvement n'est pas achevé et devrait se poursuivre dans les années à venir. 24 000 communes perçoivent encore en 2003 un produit total de taxe professionnelle de 4,7 Md€. La mutualisation intercommunale de cette imposition peut donc encore progresser et réduire progressivement l'éparpillement des prescripteurs communaux, qui perçoivent souvent des montants faibles.

En revanche, la question de la perception de la taxe professionnelle par quatre niveaux de collectivités territoriales mérite d'être posée. Quelques principes doivent guider la poursuite éventuelle de la spécialisation :

- il est, au moins en principe, souhaitable que le nombre de collectivités votant un taux sur une même assiette diminue, y compris pour les impôts ménages ;
- le produit perçu par un niveau de collectivité peut être reconstitué par un impôt local, un impôt partagé avec l'Etat, ou une dotation. Les effets de cette reconstitution doivent cependant, en tout état de cause, respecter l'autonomie financière et la libre administration des collectivités ;
- chaque collectivité, pour des raisons d'équilibre, doit disposer de plus d'une ressource fiscale.

Un processus de spécialisation engendrerait des transferts de ressources entre niveau de collectivités et au sein de chaque niveau, dont l'ampleur pourrait s'ajouter aux transferts induits par la réforme de la seule taxe professionnelle, posant la question des modalités de lissage de ces transferts.

b) le choix des niveaux de collectivités bénéficiant du nouvel impôt économique local

Pour diminuer le nombre de **collectivités territoriales** taxant l'assiette du nouvel impôt économique local, plusieurs critères doivent être examinés :

- le lien entre l'entreprise et le territoire, notamment au regard du principe d'équivalence et des compétences des collectivités (développement économique, formation, infrastructures, etc.) ;
- la part de l'impôt dans les ressources de chaque niveau de collectivités ;
- la capacité de substituer à la taxe professionnelle une ressource compatible avec le principe d'autonomie financière des collectivités (degré de liberté sur l'assiette et les taux, dynamisme des bases, diversification des ressources).

M. Pierre Richard, lors de son audition devant la commission, a donné un exemple indicatif de ce que pourrait être la poursuite de la spécialisation au sein de l'ensemble communes – groupements par une **attribution exclusive aux groupements à fiscalité propre**. Cette option réduirait considérablement le nombre de prescripteurs, qui pourrait passer de 25 000 à 2 700 environ. En cas de maintien d'un vote local des taux, elle permettrait de diminuer le nombre de taux votés et mettrait fin à des taxations différenciées excessives sur des territoires proches, comme le fait actuellement la TPU.

Elle imposerait cependant de régler préalablement la situation des communautés de communes à taxes additionnelles et celles des communes refusant d'adhérer à une intercommunalité.

Le montant du prélèvement bénéficiant aux **établissements publics consulaires** s'élève à 1 244 M€⁶¹ soit 5,6 % de la cotisation nette des entreprises. Ces taxes annexes (TFCCI et TFCM) représentent 41 % du budget de fonctionnement des chambres de commerce et d'industrie et 22 % pour les chambres de métiers (41 % en Alsace-Moselle). Si le lien entre ces établissements et le tissu économique local ne fait guère de doute, pas plus d'ailleurs que la relative maîtrise du produit de la

⁶¹ Hors taxes spéciales d'équipements, perçues par les établissements publics fonciers locaux (42 M€).

TFCCI et de la TFCM, qui fait l'objet d'un encadrement par l'Etat, la réforme de la taxe professionnelle doit s'insérer dans la réflexion menée plus largement sur les conditions optimales de leur financement, qui dépasse largement la mission de la commission.

c) les masses financières consacrées à la péréquation fiscale

Actuellement, les bases et les produits de taxe professionnelle sont très inégalement répartis sur le territoire (cf. *supra*, II). La péréquation fiscale horizontale, malgré l'existence de plusieurs dispositifs, joue un rôle relativement faible, essentiellement au travers des fonds départementaux de péréquation de la taxe professionnelle (FDPTP) et du fonds de solidarité de la région Ile-de-France (FSRIF). Le montant ainsi réparti représente un peu moins de 3 % de la taxe professionnelle perçue par les collectivités locales⁶².

Pour une large part, **cette péréquation assure une solidarité de proximité**, par une meilleure répartition des recettes au plan local et une prise en compte des externalités créées par les entreprises⁶³. Par ailleurs, cette solidarité de proximité est aussi assurée de plus en plus par les EPCI qui versent à leurs communes membres une dotation de solidarité, permettant ainsi un partage de la croissance du produit de la taxe sur un territoire de projet.

Toutefois, la péréquation, désormais consacrée par l'article 72-2 de la constitution, est pour l'essentiel mise en œuvre par l'Etat dans le cadre des dotations aux collectivités. **Avec la réforme des dotations en 2004, la DGF est désormais le vecteur unique de celle-ci, pour des montants largement supérieurs à ceux de la péréquation fiscale horizontale.**

La péréquation fiscale est donc appelée à jouer un rôle mineur au regard des masses financières dégagées par un nouvel impôt. Si la suppression pure et simple des dispositifs de péréquation fiscale est à considérer avec circonspection, une réforme plus limitée pourrait s'engager, soit pour accroître les masses financières concernées par la péréquation, soit au contraire pour les réduire. Quelle que soit l'orientation qui sera retenue, deux points devront être évoqués. Tout d'abord, la couverture du territoire par les EPCI pourrait permettre d'envisager de leur confier un rôle accru dans la péréquation fiscale de proximité, en particulier pour les communes dites concernées. D'autre part, les modalités de fonctionnement de certains dispositifs, comme le fonds de compensation des nuisances aéroportuaires⁶⁴ ou le FSRIF, doivent être reconsidérées au regard de leurs objectifs et des caractéristiques de l'éventuel nouvel impôt local sur les entreprises.

3. Le vote des taux : concilier l'autonomie financière des collectivités avec une certaine homogénéité de l'imposition des entreprises sur le territoire national

Les collectivités fixent directement les taux de chacune de leurs quatre principales taxes, dans le respect des règles de liens et de plafonnement qui encadrent le vote des taux. Le vote des taux est considéré comme emblématique de l'autonomie financière des collectivités locales.

Certains représentants des entreprises soutiennent que la fixation d'un taux local sur un impôt économique est d'autant plus contestée que l'entreprise ne peut, par son vote, exercer un contrôle démocratique sur l'action des élus locaux (cf. *supra*, II). **Les avantages d'un taux national sont ainsi évoqués par le conseil des impôts dans son rapport de 1997 sur la taxe professionnelle.** Simplification, lisibilité du système pour les contribuables, maîtrise des coûts pour l'Etat, meilleure répartition du produit et péréquation plus ambitieuse sont autant d'arguments pour préconiser un taux

⁶² Cf. fiche n°12 pour une description complète de ces mécanismes.

⁶³ En particulier par le mécanisme des FDPTP, qui répartit une partie de la taxe des établissements exceptionnels aux communes dites « concernées », c'est-à-dire subissant une charge ou un préjudice du fait de la présence de ces établissements.

⁶⁴ Dont la gestion a été récemment confiée aux communautés aéroportuaires, en cours de création, et abondé par une participation spécifique d'ADP.

national appliqué à une base locale d'un nouvel impôt économique. De plus, un tel dispositif permettrait de passer d'une concurrence « par les taux » à une concurrence « par les bases », c'est à dire une concurrence qui viserait à augmenter l'attractivité des territoires en améliorant le rapport qualité/coût des services publics locaux. Enfin, il convient de rappeler que pour la fiscalité locale, le taux lui-même n'est pas une donnée intangible, mais un rapport entre produit attendu et base. Le changement de base qui accompagnerait la création éventuelle d'un nouvel impôt modifierait les taux. En particulier, le choix d'une assiette large entraînerait une baisse des taux.

La commission devra donc s'interroger sur les modalités de fixation du ou des taux de la nouvelle imposition. En particulier, elle devra se prononcer sur le niveau pertinent de détermination du taux, local ou national, ainsi que sur l'opportunité de maintenir des règles d'encadrement et de liaison des taux.

a) le cadre constitutionnel et organique

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 » et les deuxième et troisième alinéas de l'article 72-2 de la constitution disposent 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 ».

Dans sa rédaction à la date du présent rapport, le projet de loi organique sur l'autonomie financière des collectivités territoriales précise cette notion en qualifiant de ressources propres « le produit des impositions de toutes natures dont la loi autorise les collectivités à fixer le taux, l'assiette ou le tarif, ou dont elle détermine, par collectivité, la localisation de l'assiette ou du taux ».

La possibilité pour les collectivités de fixer le taux ne dépendra pas seulement du cadre juridique fixé par la constitution, mais aussi des choix politiques liés à la décentralisation et de la possibilité technique de voter des taux au niveau local sur l'assiette choisie pour le nouvel impôt.

b) choix de l'assiette et vote du taux

Les bases physiques (facteurs de production), aisément localisables, permettent facilement un vote de taux par les collectivités. Les soldes intermédiaires de gestion ouvrent également cette faculté. Toutefois, les bases doivent être ventilées sur le territoire à partir d'une clef de répartition, comme c'est le cas à l'étranger, mais aussi déjà pour plusieurs secteurs d'activité avec l'actuelle taxe professionnelle. Ce système reste relativement compliqué en gestion et n'est pas forcément très lisible pour les entreprises. **Le choix de l'assiette ne fait toutefois pas, par lui-même, obstacle à un vote de taux local lié à l'assiette.** Par contre, chaque assiette appelle des taux différents et des modalités de fixation différentes.

c) l'encadrement des taux

La loi de finances pour 2003 a engagé une démarche de libéralisation de la fixation du taux de taxe professionnelle par les collectivités locales en permettant, pour la première fois depuis 1981, une augmentation du taux plus importante que l'augmentation des taux des impôts grevant les ménages. Aujourd'hui, en dépit de cette évolution, la liberté de fixation du taux reste encadrée. **La création éventuelle d'un nouvel impôt repose la question de cet encadrement**, qui répond à la nécessité d'éviter une dérive des taux, dont l'impact sur l'évolution du produit de taxe professionnelle est important (cf. fiches n°5 et 6 de l'annexe III) et qui induit des risques de transfert d'imposition des ménages vers les entreprises.

La question de l'encadrement du taux peut s'examiner sous trois aspects. Le premier, destiné à éviter les écarts de taux importants, consiste à **fixer un plancher et un plafond**. Ces deux seuils peuvent, en particulier dans le cas d'une assiette assise sur un solde intermédiaire de gestion, s'articuler autour d'un taux pivot national que les collectivités pourraient moduler. Le second, qui vise à éviter un transfert de fiscalité, pose la question du **maintien d'un lien avec les impôts ménages**. Le troisième pose la question des **liens à créer entre les taux fixés par les collectivités de différents niveaux** et de la marge de manœuvre de chaque collectivité dans ce cadre. En particulier, l'attribution du nouvel impôt aux seules intercommunalités conduit à s'interroger sur le taux d'imposition applicable aux entreprises installées sur les communes isolées et sur le lien entre le montant attribué à ces communes et le produit de l'impôt. On peut ainsi imaginer un pouvoir de modulation pour le bénéficiaire principal de l'impôt et un taux national s'appliquant sur le territoire des collectivités attributaires d'une fraction non modulable de cet impôt.

CONCLUSION

Les défauts de la taxe professionnelle avaient déjà été mis en évidence par le quinzième rapport du Conseil des impôts. Les auditions réalisées par la commission ont permis de mieux mesurer les effets néfastes du régime actuel de la taxe professionnelle dans la vie des entreprises et le manque de lisibilité de cet impôt pour les collectivités bénéficiaires. L'originalité de la taxe professionnelle au regard des modalités d'imposition locale des entreprises à l'étranger, son impact sur les coûts de production ou dans le processus de choix de la localisation des investissements, sa complexité, sa lourdeur de gestion, son poids croissant pour l'Etat appellent une réforme d'importance.

Ce constat préoccupant 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 équivalentes, dans le respect des exigences constitutionnelles. Les auditions de la commission ont d'ailleurs mis en lumière que le principe d'une imposition locale des entreprises était largement accepté.

Les auditions ont permis non seulement de mieux évaluer les défauts de la taxe professionnelle, mais également d'aborder la question des réformes possibles, plusieurs solutions ayant notamment été suggérées par les personnes auditionnées. L'inventaire des options envisageables auquel procède le rapport ne préjuge pas des choix futurs de la commission. Les auditions ont montré, en effet, que toute réforme devrait surmonter deux difficultés. La première consiste à définir une assiette de la taxe plus simple mais proportionnée aux capacités contributives localisées des entreprises. La seconde résulte de l'importance des transferts prévisibles, quelle que soit la solution retenue, entre les entreprises, les collectivités territoriales et, le cas échéant, l'Etat.

Les travaux de la commission au cours du second semestre 2004 consisteront dans un premier temps à évaluer, au regard des avantages économiques présentés par chacune des solutions possibles et des besoins des collectivités territoriales, les inconvénients nés des transferts qu'elles impliquent, qui seront chiffrés. La commission étudiera enfin les modalités transitoires qui permettront d'atténuer dans le temps l'effet de tels transferts.

SOMMAIRE

I. UN POIDS IMPORTANT, CONCENTRE SUR UN FAIBLE NOMBRE D'ENTREPRISES ET TRANSFERE PROGRESSIVEMENT SUR L'ETAT	3
A. LA TAXE PROFESSIONNELLE EN 2003	3
1. <i>Un circuit de financement qui met en jeu trois acteurs.....</i>	3
2. <i>Une assiette multiple, principalement assise sur la valeur ajoutée.....</i>	5
3. <i>Un impôt complexe à gérer.....</i>	6
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	8
1. <i>Un prélèvement lourd et concentré sur un nombre réduit d'entreprises.....</i>	8
2. <i>Un impôt emblématique de l'autonomie financière des collectivités territoriales françaises.....</i>	13
3. <i>L'Etat a supporté l'augmentation des recettes des collectivités sur la période récente.....</i>	18
II. LA TAXE PROFESSIONNELLE, SOURCE DE DÉSEQUILIBRE ET HANDICAP DANS LA COMPÉTITION INTERNATIONALE.....	19
A. UNE IMPOSITION QUI ACCENTUE LES ÉCARTS DE RICHESSE ENTRE COLLECTIVITÉS	19
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>	19
2. <i>La taxe professionnelle crée des distorsions et accentue les écarts de richesse entre collectivités</i>	20
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. 24	24
1. <i>La taxe professionnelle crée des distorsions de concurrence entre les entreprises</i>	24
2. <i>La taxe professionnelle pénalise l'investissement et l'emploi.....</i>	25
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>	26
C. SANS ÉQUIVALENT À L'ÉTRANGER, LA TAXE PROFESSIONNELLE HANDICAPE LA FRANCE DANS LA CONCURRENCE INTERNATIONALE	29
1. <i>L'imposition locale des investissements est une originalité française</i>	30
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>	31
3. <i>La nature de la taxe professionnelle peut exercer un effet désincitatif sur les choix d'investissement au détriment de la France.....</i>	34
III. DES PISTES DE TRAVAIL QUI DEVRONT FAIRE L'OBJET DE SIMULATIONS APPROFONDIES	37
A. LES DIFFÉRENTES SOLUTIONS ET LEURS ENJEUX	38
1. <i>La suppression de la taxe professionnelle.....</i>	38
2. <i>L'aménagement de la taxe professionnelle</i>	39
3. <i>Le remplacement de la taxe professionnelle par un impôt ne frappant plus directement l'investissement.....</i>	42
B. LES MODALITÉS DE LA RÉFORME.....	45
1. <i>Le nouvel impôt local pesant sur les entreprises pourrait avoir un champ d'application plus large, pour un produit financier malgré tout limité</i>	45
2. <i>La réduction de la superposition fiscale et l'hypothèse d'une diminution du poids de l'impôt local sur les entreprises invitent à réfléchir à des schémas de spécialisation.....</i>	46
3. <i>Le vote des taux : concilier l'autonomie financière des collectivités avec une certaine homogénéité de l'imposition des entreprises sur le territoire national.....</i>	48

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

ANNEXE IV Principales contributions reçues par la commission