

# La tentation des conventions de recherches d'économies sur les charges fiscales et sociales

- Traditionnellement réservés aux entreprises, les audits destinés à optimiser les charges sociales et fiscales apparaissent désormais dans le secteur public.
- Le recours à ces prestations traduit plusieurs constats : une opposition toujours plus forte entre l'État et les collectivités, une assimilation des personnes publiques aux opérateurs privés et une rationalisation de la gestion locale.
- Mais la mise en œuvre de ces contrats n'est pas si aisée et soulève plusieurs problèmes juridiques.

## Auteurs

Samuel Couvreur et Olivier Metzger, avocats à la Cour, SCP Seban & Associés

## Mots clés

Charges sociales • Impôt sur les sociétés • Marché public • TVA •

Les conventions de recherches d'économies des charges sociales et fiscales représentent sans conteste des instruments économiques pertinents au service des collectivités locales et de leurs satellites publics ou privés. Traduisant la volonté de l'administration d'utiliser les méthodes innovantes et réactives de la gestion financière privée, ces contrats sont proposés depuis plusieurs années aux personnes publiques par des sociétés spécialisées dans l'audit fiscal et social. Leur étude présente des intérêts à plusieurs égards. Ces conventions traduisent d'abord une redéfinition (qui n'est certes pas récente) des rapports entre l'État et les collectivités locales, nous invitant à nous intéresser d'abord aux origines de ces contrats (I). Ils symbolisent également une assimilation des collectivités à des contribuables comme les autres, impliquant une analyse plus précise de leur objet (II). Ces conventions posent enfin des questions juridiques plus délicates qu'il conviendra de cerner afin de leur assurer une mise en œuvre sécurisée (III).

## I. L'origine des contrats de recherches d'économie

Depuis le mouvement de décentralisation amorcé au début des années 1980, l'interventionnisme économique des collectivités et de leurs établissements publics n'a cessé de croître, répondant ainsi aux attentes des administrés dans un contexte de crise économique qui semblait déjà inéluctablement s'instaurer. Le législateur et le juge administratif ont alors encadré ces interventions afin de préserver la neutralité de l'activité économique des personnes publiques, l'égalité entre les opérateurs économiques et la libre concurrence. Intervenant sur un marché concurrentiel, la personne publique a donc très vite été assimilée à un opérateur privé quelconque dont il fallait soumettre les activités concurrentielles au droit commun<sup>(1)</sup>.

(1) Par exemple : CE 3 novembre 1997, Sté Million et Marais, req. n° 169907.

D'une part, les collectivités ont alors développé le recours aux moyens et aux outils offerts par le droit privé (on constate ainsi aujourd'hui un fort engouement pour les sociétés d'économie mixte ou pour les sociétés publiques locales par exemple, qui favorisent une gestion plus souple) et, d'autre part, ces interventions publiques en matière économique ont eu pour conséquence l'assujettissement des personnes publiques à l'impôt, celui-ci résultant plus, on le verra, de la nature des activités exercées que de la nature juridique de ces acteurs.

Dans un contexte politique de désengagement financier de l'État (justifié en partie par la santé pour le moins fragile des finances publiques), les collectivités locales (tout comme leurs établissements publics dont les hôpitaux) n'ont eu d'autres choix que de resserrer leurs budgets et de trouver des moyens juridiques et financiers leur permettant d'économiser les deniers publics. Ce mouvement de rationalisation des finances locales s'est naturellement accompagné d'un renforcement des outils empruntés aux techniques de gestion du secteur privé, obligeant ainsi à ne plus administrer sans compter.

Cette nécessaire neutralité de l'action économique des collectivités d'une part, et ce besoin d'optimisation et de rationalisation des finances d'autre part, ont eu un impact sur la définition des rapports entre l'État et les collectivités, ces dernières se détachant véritablement du giron étatique et cherchant alors des moyens pour renforcer leur autonomie financière, si besoin au détriment de leur financeur historique. Aux rapports classiques de complémentarité et de synergie dans l'action publique entre l'État et les collectivités se sont donc substitués des rapports de quasi-défiance et d'individualisme croissants.

Les contrats d'optimisation des coûts répondent à ces besoins de rationalisation et de maîtrise de la dépense publique en permettant la recherche d'économies de manière totalement novatrice, sur les taxes, impôts ou contributions dont l'État est le créancier. Il est donc ici question d'un phénomène nouveau qui pose aussi la question de sa légitimité : si le principe est louable, n'est-il pas antinomique de réaliser des économies pour une personne publique... Sur des prélèvements publics ? Utiles et même nécessaires aux collectivités au regard du contexte économique et politique, les contrats d'optimisation fiscale et sociale déstabilisent néanmoins les curseurs classiques de la philosophie purement administrative française et constituent une véritable innovation pour les collectivités.

## II. L'objet des contrats d'optimisation

Depuis une dizaine d'années, les collectivités locales (particulièrement les communes et les établissements publics hospitaliers) se sont vu proposer des prestations similaires à l'audit fiscal et social pratiqué par les entreprises privées dans le but de réaliser des économies dans le domaine notamment de leurs charges sociales et fiscales. Les acteurs sur ce marché sont le plus souvent des prestataires extérieurs, les collectivités ne disposant pas des compétences appropriées en leur sein, comme l'avait déjà soulignée la Cour des comptes<sup>(2)</sup>.

Les prestations proposées par ces prestataires consistent d'une part dans la recherche d'éventuelles économies réalisables sur les charges et d'autre part dans la mise en place et la réalisation

effective de ces économies grâce à une assistance complète dans les relations avec les administrations fiscales ou sociales concernées (DGI ou Ursaff par exemple). Dans le cadre de ces contrats, les résultats peuvent être immédiatement visibles et significatifs pour les gestionnaires locaux : ils procurent de nouvelles recettes, parfois substantielles, et permettent une gestion optimisée des charges de la structure qui, avec l'appui des prestataires, s'intégrera durablement dans la gestion financière de cette administration.

Les charges optimisables sont de nature très diverse et il ne sera ici fait référence qu'aux plus communes. Il peut s'agir d'abord de l'impôt sur les sociétés. L'article 206-1 du code général des impôts (CGI) dispose en effet que :

« Sont passibles de l'impôt sur les sociétés [...] les établissements publics, les organismes de l'État jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. »

On pense bien sûr ici aux activités de service public de nature industrielle et commerciale exercées directement par la collectivité. Mais de multiples exonérations et particularités<sup>(3)</sup> existent et il est difficile pour le non-spécialiste de déterminer si telle activité était finalement assujettie à l'impôt<sup>(4)</sup>. Ainsi, les prestataires vérifieront, dans le cadre des conventions d'optimisation, si l'impôt est effectivement dû, rechercheront si des exonérations sont possibles ou si des erreurs de calcul dans l'assiette n'ont pas eu pour conséquence des assujettissements injustifiés, à charge pour eux de faire les réclamations nécessaires.

Il peut ensuite s'agir de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). L'article 256 B du CGI fixent ainsi les activités assujetties ou non des personnes morales de droit public. Là encore, des exonérations sont possibles en la matière, mais sont parfois difficilement identifiables.

Les charges sociales comprennent, quant à elles toutes les cotisations recouvertes par la Sécurité sociale, par les institutions de retraite et par les organismes d'assurance chômage, ainsi que les taxes assises sur les salaires. Les cotisations Ursaff, Atiacl, CNRACL, Ircantec et leurs assiettes de calcul, la contribution de solidarité, le seuil et son assiette de calcul, les cotisations de CSG et de CRDS et leur assiette de calcul, les bases et les taux déterminés pour le calcul de la taxe sur les salaires, sont ainsi concernés. On citera l'exemple d'une commune de 20 000 habitants qui a pu récupérer près de 50 000 euros au titre de l'application des assiettes forfaitaires applicables pour les animateurs des centres de loisirs et des centres aérés issues de l'arrêté du 11 octobre 1976<sup>(5)</sup>, ou encore la déduction par une autre commune d'indemnités journalières de Sécurité sociale qu'elle percevait directement en cas d'absence d'un agent et qu'elle pouvait en réalité déduire des bases de cotisation.

Ces techniques d'optimisation des coûts peuvent être redoutablement efficaces et permettent sur le long terme des économies de charges substantielles et une gestion rationalisée des deniers publics. Toutefois, leur nature et leur utilisation dénotent certaines difficultés de l'outil juridique, notam-

(3) Comme les impositions de certaines activités à taux réduit, qu'il est nécessaire d'identifier.

(4) Voir en ce sens J. Bazin et L. Ourly, « Les collectivités territoriales face à l'impôt sur les sociétés », CP-ACCP, n° 127, décembre 2012, p. 79.

(5) Arrêté du 11 octobre 1976 relatif aux cotisations de sécurité sociale dues pour l'emploi des personnes recrutées à titre temporaire et non bénévole pour assurer l'encadrement des mineurs dans les centres de vacances et de loisirs.

(2) Rapport de 2008 sur l'évolution du pilotage et du contrôle de la gestion des collectivités locales, p. 3.

ment face aux règles de la commande publique et à la loi du 31 décembre 1971<sup>(6)</sup>.

### III. Les difficultés juridiques du recours aux contrats d'optimisation

Ces difficultés sont de deux ordres : d'une part, les conventions d'optimisation peuvent être conclues dans des conditions susceptibles de heurter les règles de commande publique (A). D'autre part, ce sont également les règles issues de la loi du 31 décembre 1971 précitée qui peuvent être menacées (B).

#### A) Les contrats d'optimisation face aux règles de la commande publique

Force est de constater que les contrats d'optimisation fiscale et sociale ont fait l'objet, lorsqu'ils ont commencé à être utilisés par les collectivités, d'une incertitude quant à leur nature juridique. Le plus souvent en effet, ils étaient conclus directement en dehors de toute mise en concurrence et publicité préalables, probablement en considération de ce qu'un fort *intuitu personae* caractérise ces contrats dans lesquels une exclusivité du prestataire et une confidentialité des informations peuvent se justifier. Par ailleurs, la conclusion de gré à gré de ces contrats résultait également d'une logique de démarchage par les prestataires là où, en principe, c'est à la collectivité d'anticiper et de définir son besoin.

Pourtant leur qualification en tant que marché public ne fait aucun doute. Conclues à titre onéreux – bien que la question de la nature du « prix », on le verra, concernant ces contrats fasse l'objet de débats – entre un opérateur économique et un pouvoir adjudicateur pour répondre à ses besoins en matière de services – des services d'audit – ces contrats répondent à la définition posée par l'article 1<sup>er</sup> du code des marchés publics. La cour administrative d'appel de Lyon a ainsi jugé :

« Que le contrat litigieux a un caractère onéreux et vise à répondre à un besoin de la maison de retraite de Charny, alors même que la société CTR a été à l'origine de la signature de ce dernier, dans le cadre d'une action de démarchage ; qu'il constitue de ce fait un marché public. »<sup>(7)</sup>

Aucune des exceptions prévues par l'article 3 du CMP ne s'applique donc à ces contrats, qu'il s'agisse des « marchés de services financiers relatifs à l'émission, à l'achat, à la vente et au transfert de titres ou d'autres instruments financiers et à des opérations d'approvisionnement en argent ou en capital » ou des « marchés de services de recherche et développement pour lesquels le pouvoir adjudicateur n'acquiert pas la propriété exclusive des résultats ou ne finance pas entièrement la prestation », le mode de financement proposé par les sociétés spécialisées étant en effet le plus souvent assis sur un pourcentage des économies qui seront effectivement perçues par la collectivité. Cependant les prestations de recherche et développement visées ne concernent pas les audits<sup>(8)</sup>. Et la possibilité de conclure un marché négocié sans mise en concurrence ni publicité préalable, sur le fondement de l'article 35-II du CMP « pour

des raisons techniques, artistiques ou tenant à la protection de droits d'exclusivité » n'est pas non plus envisageable.

Plus précisément, ces contrats peuvent être considérés comme relevant des marchés visés par l'article 29 du CMP, en tant que marchés de « services comptables, d'audit et de tenue de livres », voire de marchés de « conseil en gestion et services connexes », soumis à l'article 29 du CMP et donc à une procédure classique s'agissant des règles de passation applicables. Cette position a été entérinée par la cour administrative d'appel de Bordeaux<sup>(9)</sup>.

En tout état de cause, même si la collectivité concluait un tel contrat, dans le respect des dispositions du CMP, il nous semble que deux questions resteraient posées. D'abord, l'article 5 du CMP impose à l'acheteur de déterminer son besoin à l'avance et de manière précise alors que, dans ce type de prestations, la présence et l'étendue du besoin d'optimisation est nécessairement liée aux résultats de sa réalisation effective. Il ne peut être exclu qu'un juge administratif censure un tel marché conclu sur ce fondement, même s'il serait possible de soutenir que le besoin est en réalité celui de l'analyse de l'état de la gestion des charges par la collectivité, quel que soit son résultat.

Surtout, la question de la détermination du prix fragilise ce type de contrat dès lors que la rémunération est exclusivement liée aux résultats de l'optimisation et qu'il est impossible d'avoir une idée précise *a priori* des montants qui pourraient être récupérés, donc du prix du marché. L'article 17 du CMP impose pourtant qu'un prix soit déterminé ou déterminable et la jurisprudence s'attache à ce qu'il soit « sincère et raisonnable »<sup>(10)</sup>. Il est pourtant aisément imaginable que la collectivité bénéficie d'un audit qui sera finalement gratuit si aucune économie ne peut être trouvée, ce qui pose encore la question du caractère onéreux du marché.

La collectivité peut néanmoins évaluer le prix envisageable en se fondant sur un pourcentage du montant total des charges fiscales et sociales payées, mais la solution la plus satisfaisante nous semble être de prévoir un prix forfaitaire, ne serait-ce que pour assurer une rémunération minimale au prestataire si aucune économie n'est trouvée, avec la possibilité d'insérer des clauses incitatives en fonction des résultats. Ainsi, pour la Direction des affaires juridiques, « le prestataire doit être rémunéré pour la seule réalisation de l'audit et l'acheteur doit bénéficier de la totalité des économies obtenues en application de cet audit »<sup>(11)</sup>. Mais dans ces conditions on comprend aisément que l'attrait pour la collectivité publique s'estompe. En effet, substituer à une prestation qui, dans le pire des cas, est neutre financièrement pour la collectivité et peut s'avérer très rentable dans nombre de cas, une prestation qui sera marquée *ab initio* par un décaissement de la collectivité vers l'opérateur privé sans garantie de retour sur investissement change nécessairement la donne.

Mais, au-delà des règles de la commande publique, une difficulté supplémentaire tient à l'application des dispositions de la loi du 31 décembre 1971.

(6) Loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques.

(7) CAA Lyon 22 mars 2012, Sté CTR, req. n° 11LY01393.

(8) Voir cons. 23 de la directive 2004/18/CE du 31 mars 2004.

(9) CAA Bordeaux 11 janvier 2011, Sté CTR, req. n° 09BX02684.

(10) CE 14 mars 1997, Préfet des Pyrénées-Orientales, req. n° 170319.

(11) Les prix dans les marchés publics, DAJ, avril 2013.

## B) Les contrats d'optimisation face aux dispositions de la loi du 31 décembre 1971

Au-delà de la question du respect des règles de la commande publique, un écueil juridique transcende tous les clients potentiels des cabinets d'audit prestataires dans le cadre de conventions d'optimisation. La loi de 1971 a en effet délimité le périmètre de l'activité pour laquelle les avocats disposent d'un monopole. Ainsi, en application de l'article 54 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 :

« Nul ne peut, directement ou par personne interposée, à titre habituel et rémunéré, donner des consultations juridiques ou rédiger des actes sous seing privé, pour autrui : 1° S'il n'est titulaire d'une licence en droit ou s'il ne justifie, à défaut, d'une compétence juridique appropriée à la consultation et la rédaction d'actes en matière juridique qu'il est autorisé à pratiquer conformément aux articles 56 à 66. »

L'article 60 de cette même loi du 31 décembre 1971 précise que seules les personnes exerçant une activité professionnelle non réglementée pour laquelle elles justifient d'une qualification reconnue par l'État ou attestée par un organisme public ou un organisme professionnel agréé peuvent « donner des consultations juridiques relevant directement de leur activité principale et rédiger des actes sous seing privé qui constituent l'accessoire nécessaire de cette activité ».

La lecture combinée de ces dispositions n'est pas sans poser de questions quant à la licéité de l'intervention des cabinets d'audit missionnés dans le cadre de conventions d'optimisation fiscale et sociale. La Cour de cassation a ainsi eu l'occasion de rendre plusieurs décisions sur ce point dans un passé récent. Tout d'abord, dès 2010, à propos d'une mission de recherche d'économies de tarification en matière d'accidents du travail confiée à une société privée, la Cour de cassation a jugé que cette dernière ne disposait pas de l'agrément suffisant et correspondant aux prestations fournies alors que sa mission « nécessitait à titre principal l'analyse juridique au cas par cas des dossiers accidents du travail de l'entreprise mandante, analyse incluant la qualification d'accident du travail et l'application de la tarification, et caractérisait une mission globale de conseil juridique en droit de la sécurité sociale »<sup>(12)</sup>.

Une toute récente décision de la chambre commerciale de la Cour de cassation va dans le même sens. En effet, cette dernière a jugé que constitue une prestation juridique le fait pour une société de réaliser une mission portant sur la réduction des coûts et la mise en œuvre de tous les remboursements susceptibles d'être obtenus sur diverses charges sociales et fiscales dès lors que, pour réaliser sa mission et préconiser la déduction, le prestataire avait dû nécessairement vérifier la situation des salariés et leurs conditions de travail au regard de la législation et de la jurisprudence sociales applicables et des critères

(12) Cass. 1<sup>re</sup> civ., 15 novembre 2010, pourvoi n° 09-66319.

permettant à certaines professions de bénéficier du droit à la déduction fiscale. Selon cet arrêt, cette mission emporte la réalisation d'une véritable consultation excédant la seule vérification d'une situation juridique et la société, qui ne disposait pas d'agrément et n'appartenait pas à une profession réglementée, ne pouvait régulièrement proposer ce type de prestations<sup>(13)</sup>. Dans cette décision, la Cour de cassation a également considéré que les conseils donnés en amont de la phase contentieuse, à savoir la vérification du bien-fondé des cotisations réclamées par les organismes sociaux au titre des accidents de travail au regard de la réglementation en vigueur, constituaient « une prestation à caractère juridique, peu important le niveau de complexité des problèmes posés ».

Les juridictions administratives ne sont pas en reste, ces dernières pouvant également constater la nullité de marchés publics portant sur des prestations d'optimisation fiscale et sociale en raison de l'illicéité de leur objet pour violation de la loi de 1971<sup>(14)</sup>. À cet égard, on rappellera que, lorsque l'annulation de ces contrats conclus sans mise en concurrence ou en violation des dispositions de la loi de 1971 est prononcée, il n'est pas possible pour le prestataire de rechercher la responsabilité de l'administration sur le fondement du contrat pour obtenir le paiement des prestations. Ce dernier doit alors former des conclusions indemnitaires sur le fondement d'une responsabilité quasi délictuelle par la mise en œuvre de la théorie de l'enrichissement sans cause. Et le plus souvent, un partage de responsabilité est opéré eu égard à la faute commise par le professionnel d'avoir accepté de signer un contrat entaché d'irrégularités manifestes<sup>(15)</sup>.

## Conclusion

On le voit, dans le contexte législatif et réglementaire actuel, les conventions d'optimisation fiscale et sociale ne sont pas sans poser de difficultés pour une personne publique souhaitant y avoir recours. Les collectivités qui les utilisent doivent donc bien garder à l'esprit que ces contrats constituent des marchés publics pour lesquels une mise en concurrence et une publicité préalables sont indispensables. Elles devront également veiller à prévoir un prix déterminable qui respecte notamment le principe de transparence et s'assurer enfin que les candidats disposent bien d'un agrément correspondant aux prestations fournies ou qu'ils sont soumis à une profession réglementée leur permettant d'intervenir en toute légalité. Ce n'est qu'en respectant ces obligations que les collectivités locales pourront alors pleinement profiter de ce nouvel outil efficace. ■

(13) Cass. com., 12 février 2013, pourvoi n° 12-12087.

(14) CAA Lyon 22 mars 2012, Sté CTR, req. n° 11LY01393.

(15) CAA Lyon 22 mars 2012, Sté CTR, préc. — CAA Bordeaux 11 janvier 2011, Sté CTR, req. n° 09BX02684.