

Projet de décision relative
aux règles de comptabilisation et
aux restitutions comptables réglementaires de La Poste

Synthèse de la consultation publique
du 10 décembre 2012 au 14 janvier 2013

Introduction

Du 10 décembre 2012 au 14 janvier 2013, l'ARCEP a mis en consultation publique un projet de décision relative aux règles de comptabilisation et aux restitutions comptables réglementaires de La Poste.

L'Autorité sollicitait l'avis des acteurs du secteur sur ce projet de décision, en exposant les raisons ayant conduit aux évolutions préconisées des règles comptables. Elle a reçu des contributions des sociétés Althus, Courrier Plus et La Poste.

La modification des règles d'allocation des coûts fiscaux et celle des index poids-format du processus « Transport » n'ont pas fait l'objet de remarque spécifique. Les contributions ont essentiellement portées sur les effets concurrentiels de l'exonération de TVA de certaines prestations et produits de La Poste. L'ARCEP rappelle que cette problématique n'est pas l'objet du projet de décision soumis à consultation et que la définition des règles fiscales et leur application n'entrent pas dans son champ de compétence. Au regard des réponses qu'elle a reçues, l'Autorité apporte toutefois quelques éléments complémentaires d'explication dans cette synthèse.

I. – La consultation publique

L'ARCEP a soumis à consultation une analyse (i) des principes d'allocation des coûts fiscaux induits par l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « TVA ») sur certaines des prestations de La Poste, notamment celles relevant du service universel, et (ii) des coûts de transport :

(i) Les principes d'allocation des coûts fiscaux induits par l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée : La Poste est un redevable partiel de TVA du fait de l'exonération dont bénéficie certains de ses produits et prestations, en particulier ceux relevant du service universel postal.

La directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, exonère de TVA les prestations postales des « *services publics postaux* »¹, sans possibilité de dérogation. Elle a été transposée en droit français à l'article 261 du code général des impôts dans lequel l'exonération de TVA porte sur l'ensemble des prestations postales de La Poste relevant du service universel, et présente un caractère obligatoire.

D'autres prestations, en-dehors du périmètre du service universel, sont également exonérées de TVA (services financiers, certaines prestations postales hors service universel comme celles relevant de la mission de service public de transport et de distribution de la presse), ce qui conduit à ce qu'une large partie du chiffre d'affaires de La Poste soit constituée d'opérations exonérées de TVA.

Cette situation conduit l'opérateur à supporter des coûts fiscaux, qui s'ajoutent à ses charges « de référence » correspondant à celles qu'elle encourrait si elle était assujettie à la TVA :

- La Poste ne peut pas récupérer (en partie ou en totalité) la TVA payée sur ses dépenses, quand ces dernières se rattachent à des produits et prestations exonérés ;
- La Poste est assujettie à la taxe sur les salaires (ci-après « TS ») en application de l'article 231 du code général des impôts qui dispose que : « *les entreprises qui ne sont pas assujetties à la TVA ou qui ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur CA au titre l'année N-1 sont soumises à la taxe sur les salaires au titre de l'année N.* »

Les règles d'allocation de ces coûts sur les différents produits et services de La Poste dans la comptabilité réglementaire relèvent des compétences de l'ARCEP, en application du 6° de l'article L. 5-2 du code des postes et des communications électroniques. Dans sa consultation publique, l'ARCEP a proposé deux principes d'allocation² en indiquant que le second permet d'aboutir à une allocation plus précise et satisfaisante au regard du principe de causalité tout en étant plus exigeant quant au système d'allocation.

¹ L'interprétation des « *services publics postaux* » a été précisée par la Cour de justice des Communautés européennes dans son arrêt du 23 avril 2009 comme étant le ou les opérateurs « *qui s'engagent à assurer dans un État membre la totalité ou une partie du service postal universel* » (Arrêt de la Cour (deuxième chambre) du 23 avril 2009. *The Queen, à la demande de TNT Post UK Ltd contre The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*. Demande de décision préjudicielle: High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) – Royaume-Uni. Sixième directive TVA – Exonérations – Article 13, A, paragraphe 1, sous a – Prestations effectuées par les services publics postaux. Affaire C-357/07).

² La première consiste à allouer les coûts fiscaux aux produits et services exonérés de TVA sur la base d'un taux de *mark-up* unique, proportionnel soit au chiffre d'affaires, soit aux coûts attribuables, des différents produits et services exonérés ; la seconde consiste à les allouer en proportion des inducteurs de coûts correspondants (montants hors coûts fiscaux des dépenses ouvrant droit à récupération et taux de TVA associé intervenant dans la production du bien ou du service, dans le cas de la TVA, application du barème de la TS à la masse salariale brute des agents intervenant dans la production du bien ou du service, dans le cas de la TS).

(ii) Les règles d'allocation des coûts de transport : l'allocation des coûts de transport se fait en deux étapes : (a) une première allocation aux métiers utilisateurs (courrier et colis) qui repose soit sur des clés d'allocation fonctions des contenants³ propres à chaque métier pour les liaisons aériennes et ferroviaires, soit sur des factures pour les liaisons routières ; (b) une seconde allocation aux produits qui repose sur quatre inducteurs principaux, dont le poids-format de l'objet transporté dans le cas des produits du courrier⁴.

Ce dispositif s'appuie sur des index reflétant la consommation relative de ressources par les différents produits et prestations selon leurs caractéristiques, notamment le poids-format.

Dans le cas du poids-format, ces index ont fait l'objet d'une première analyse par l'ARCEP dans sa décision n° 2008-0165. Conformément aux recommandations de l'ARCEP, La Poste a mené des études pour mettre à jour ces index. L'Autorité considère que les index obtenus reflètent de manière plus pertinente le fonctionnement actuel de l'appareil industriel de l'opérateur et que leur utilisation dans l'allocation des coûts s'avère dès lors préférable.

Ces analyses ont conduit à mettre en consultation un projet de décision modifiant les règles de comptabilisation sur les points mentionnés précédemment et prenant en compte également l'impact de ces changements de règles sur le format des restitutions réglementaires.

II. – Synthèse des réponses reçues à la consultation

Les contributions ont porté sur deux sujets : (i) le projet de décision soumis à consultation et (ii) l'exonération de TVA de certains des produits et prestations de La Poste.

(i) Sur le projet de décision : La Poste se montre d'accord avec les modifications envisagées par l'ARCEP des règles de comptabilisation et du format des restitutions réglementaires. Elle indique que les index poids-format du transport devront faire l'objet de réévaluations périodiques afin de tenir compte d'éventuelles évolutions dans ce processus.

(ii) Sur l'exonération de TVA de certains des produits et prestations de La Poste : les opérateurs autorisés Althus et Courrier Plus considèrent que l'exonération de TVA de certains produits et prestations de La Poste défavorise les opérateurs alternatifs, en particulier vis-à-vis des clients non récupérateurs de TVA (associations, organismes publics, banques, etc.), ou encore dans le cas de plis distribués par La Poste pour le compte de l'opérateur alternatif.

Courrier Plus met également en avant les impacts de l'exonération partielle de TVA sur les acteurs économiques que sont l'Etat et La Poste : pour le premier, une perte de recettes de TVA qu'il estime à environ un milliard d'euros, pour le second, des complications comptables et organisationnelles.

Une harmonisation des situations fiscales des différents opérateurs serait, selon Courrier Plus, positive pour les activités postales et favoriserait l'emploi dans le secteur.

³ Un contenant est un objet conçu pour stocker et transporter des envois postaux.

⁴ Les trois autres inducteurs sont le type de liaison, l'urgence et le lieu de concentration (PDC, PPDC, PIC).

III. – Précisions apportées par l'ARCEP

III.1. – Sur le projet de décision

L'ARCEP a examiné avec attention les différentes contributions reçues et n'a pas identifié d'élément remettant en cause les changements de règles de comptabilisation envisagés. L'Autorité a toutefois retenu l'observation de La Poste quant au caractère non définitif des index poids-format du processus transport. Le II de la décision n° 2013-0128 a été amendé en conséquence.

III.2. – Sur l'exonération de TVA de certains produits et prestations de La Poste

A titre préliminaire, l'ARCEP rappelle que les règles d'assujettissement de La Poste à la TVA et à la TS relèvent de la législation fiscale : leur mise en œuvre relève de l'administration fiscale et n'entre pas dans son champ de compétence. Les évolutions des règles d'allocation des coûts fiscaux induits par l'exonération de TVA ne modifient pas la situation fiscale de La Poste mais tendent à mieux identifier et allouer ces charges aux différents produits, au moyen de la comptabilité réglementaire.

Au regard des réponses reçues à l'occasion de la consultation publique, il paraît néanmoins nécessaire d'apporter des éclairages complémentaires sur les impacts de l'exonération de TVA sur les charges supportées par La Poste, en particulier sur les prestations relevant du service universel.

Le régime de TVA des produits et prestations relevant du service universel est défini par la directive 2006/112/CE. Il s'applique donc à l'ensemble des pays membres de l'Union européenne. Le régime de TS demeure, en revanche, spécifique à la France.

Du point de vue des clients particuliers et, plus généralement, du point de vue des clients non récupérateurs de la TVA (notamment les banques, assurances, administrations et associations), cette situation est favorable puisque les prestations postales qu'ils achètent ne portent pas de TVA, ce qui va dans le sens d'une plus grande abordabilité de ces prestations.

Pour La Poste, l'effet conjugué de la TVA et de la TS conduit à supporter environ 1 milliard d'euros de taxes non récupérables :

- constituées approximativement à part égale de charges de TS et de TVA non récupérable⁵ ;
- dont environ 600 millions d'euros sont attribuables aux prestations relevant du service universel⁶.

⁵ Les montants de coûts fiscaux ne sont pas publics. Toutefois, le document de référence de La Poste 2011 fournit le montant de TS acquitté par l'opérateur cette année-là, de 540 millions d'euros (p. 369 du document de référence). Ce montant correspond à un assujettissement de la masse salariale (6 868 millions d'euros, p. 370) d'environ 8 %, taux correspondant au taux théorique « brut » d'environ 10 % (qui s'obtient en rapportant le salaire moyen de La Poste au barème du taux moyen d'imposition à la TS) multiplié par le rapport d'assujettissement à la TS (part du chiffre d'affaires exonéré de TVA). A titre indicatif, le taux minimum de TS pour les rémunérations perçues en 2011 était de 4,25 %, le taux maximum de 13,6 %.

Il est également possible d'estimer un montant approximatif de TVA non récupérable en considérant la part des dépenses d'achats dans les charges d'exploitation de La Poste (environ un quart), le taux moyen de TVA applicable (19,6 %, valeur vraisemblablement surestimée, certaines dépenses étant assujetties à taux réduits) et le taux moyen de récupération de TVA (part du chiffre d'affaires soumis à TVA). Ces valeurs conduisent à un ordre de grandeur de 500 millions d'euros.

⁶ La part de ces coûts fiscaux liés à l'exonération des prestations relevant du service universel peut être approchée par la part du chiffre d'affaires relevant du service universel dans le chiffre d'affaires total de

Ces coûts supplémentaires, qui ne seraient pas encourus si toutes les prestations fournies par La Poste étaient assujetties à la TVA, sont évidemment contrebalancés par l'absence de TVA, qui permet de diminuer le prix final acquitté par les particuliers et les autres clients non récupérateurs de la TVA.

Une analyse des charges de l'opérateur suppose néanmoins (i) de s'appuyer sur des montants hors coûts fiscaux et (ii) d'allouer les coûts fiscaux conformément au principe de causalité. Les modifications apportées à la restitution réglementaire R3 procèdent de cette analyse.

En termes concurrentiels, l'impact de l'exonération de TVA des prestations relevant du service universel est, d'une part, atténué par les coûts fiscaux non récupérables qu'elle entraîne, et, d'autre part, modulée selon que la clientèle est récupératrice ou non de TVA.

A titre d'exemple, on considère le cas de deux opérateurs A et B, A étant exonéré de TVA sur ses prestations et B étant assujetti, dont les coûts de production (hors coûts fiscaux) sont identiques, composés à 20 % d'achats externes, à 50 % de masse salariale et à 30 % d'autres charges. Par souci de simplification, un taux de TVA de 20 % est utilisé :

- le coût effectif de la prestation de A est $20 + 4$ (TVA de 20 % sur ses achats externes non récupérables pour A) + $80 + 5$ (TS de 10 %⁷ sur la masse salariale), soit un total de 109 ; le prestataire A produit une facture de 109 (prix net) qui ne distingue pas son contenu en taxes ;

- dans les mêmes hypothèses, l'opérateur B a un coût de 100 (après récupération de la TVA acquittée sur les dépenses d'achats, et n'étant pas assujetti à la taxe sur les salaires) ; le prestataire B produit une facture de 120 faisant apparaître le montant HT de 100 et la TVA de 20.

Cette différence de situation se traduit différemment selon que le client de la prestation postale est ou non récupérateur de TVA :

- si le client est récupérateur, il est sensible à la facture hors taxes. L'opérateur A dispose alors d'un désavantage d'environ 10 % par rapport à l'opérateur B, correspondant aux charges fiscales qu'il supporte ;

- le client est non récupérateur, l'opérateur A dispose d'un avantage d'environ 10 % par rapport à son concurrent. Cet avantage est inférieur au montant de la TVA facturée par l'opérateur B au client non récupérateur (20 %) en raison des coûts fiscaux à la charge de l'opérateur A. Les coûts fiscaux éliminent donc approximativement la moitié de l'avantage induit par l'exonération de TVA sur ces clients.

La Poste maison mère (selon le document de référence de La Poste p 19. : « Le Service Universel a représenté en 2011 environ 82 % du chiffre d'affaires Courrier 2011 de la maison mère »), ce qui conduit à des charges fiscales d'environ 600 millions d'euros liées au service universel.

⁷ Estimation sur la base du taux précédemment évalué pour La Poste.

Prestataires	A	B
Achats externes (i)	20	20
TVA acquittée : 20%*i	4	4
TVA récupérée	0	4
Masse salariale (ii)	50	50
TS acquittée : 10 %*ii	5	0
Autres coûts (iii)	30	30
Coût total	109	100
<i>Client récupérateur</i>	Facture HT	109
	Avantage prix (%)	-9%
	TVA	0
		20
<i>Client non récupérateur</i>	Facture TTC	109
	Avantage prix (%)	9%

En conclusion, à facteurs de production identiques, les coûts encourus par un prestataire exonéré varient approximativement entre -10 % et + 10 % par rapport à ceux encourus par un prestataire assujetti⁸.

L'impact concurrentiel dépend donc des caractéristiques de la demande sur le marché concerné.

Enfin, l'effet d'un assujettissement à la TVA des produits du service universel est incertain :

- pour le prestataire du service universel, il dépend du degré de répercussion du passage à l'assujettissement à la TVA sur ses prix, de sa capacité à discriminer les clients récupérateurs et ceux non récupérateurs, ainsi que des réactions de la demande aux éventuelles évolutions de tarif ;
- pour les consommateurs, il dépend de l'évolution de tarif qu'ils subissent, fonction notamment de leur statut fiscal, et éventuellement de leur possibilité de substitution ;
- pour le Trésor public, l'assujettissement à la TVA lui ferait gagner la TVA facturée par La Poste sur les clients non récupérateurs de TVA mais il lui ferait perdre les montants de TS et de TVA non récupérée acquittés actuellement par La Poste.

⁸ Sous l'hypothèse d'une structure de production composée à 20 % d'achats externes, à 50 % de masse salariale et à 30 % d'autres charges. Les calculs doivent être ajustés si la structure de production est différente.