RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-CHAMP-30-60-06/12/2017
Date de publication : 06/12/2017
Date de fin de publication : 03/01/2018

IS - Champ d'application et territorialité - Exonérations - Organismes publics

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés
Champ d'application et territorialité
Titre 3 : Exonérations
Chapitre 6 : Organismes publics

Sommaire :

I. Les collectivités publiques locales et leurs régies de services publics
A. Régions, ententes interrégionales, départements, ententes interdépartementales, communes, syndicats de communes et syndicats mixtes
B. Régies de services publics créées par les collectivités territoriales
II. Chambres de commerce maritimes, ports autonomes, municipalités concessionnaires d'outillage public dans les ports maritimes
III. Établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance

1

Les organismes publics sont, en principe, assujettis à l'impôt sur les sociétés en application soit du 1 de l'article 206 du code général des impôts (CGI), lorsqu'ils se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif (BOI-IS-CHAMP-10-60), soit du 5 de l'article 206 du CGI, dans le cas contraire (BOI-IS-CHAMP-10-50-40-10).

10

Des exonérations sont prévues, toutefois, en faveur :

- des régions et des ententes interrégionales, des départements et des ententes interdépartementales, des communes, des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, des syndicats de communes et des syndicats mixtes constitués exclusivement de collectivités territoriales ainsi que leurs régies de services publics ;

- des chambres de commerce maritimes, des ports autonomes et des municipalités concessionnaires d'outillage public dans les ports maritimes ;

- et des établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance.

I. Les collectivités publiques locales et leurs régies de services publics

20

Le 6° du 1 de l'article 207 du CGI exonère d'impôt sur les sociétés les régions et les ententes interrégionales, les départements et les ententes interdépartementales, les communes, les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, les syndicats mixtes constitués exclusivement de collectivités territoriales et les syndicats de communes ainsi que leurs régies de services publics.

A. Régions, ententes interrégionales, départements, ententes interdépartementales, communes, syndicats de communes et syndicats mixtes

30

Les départements, les communes et les syndicats de communes sont exonérés d'impôt sur l'ensemble de leurs revenus.

Tel est le cas, par exemple, d'une commune éditant un bulletin municipal en vue de sa vente. En effet, il résulte de la réponse ministérielle faite à Mme Marie-France Lecuir, député, (RM Lecuir n° 45768, JO AN du 10 septembre 1984 p. 4048) que les communes sont exonérées d'impôt sur les sociétés pour l'ensemble de leurs activités, y compris celles qui consistent à éditer et à vendre un bulletin municipal.

40

Il en est de même des communes rurales qui, pour maintenir un minimum de vie sociale, donnent en location un commerce dont elles se sont rendues propriétaires, dés lors que cette activité n'est pas exploitée en régie (RM Emorine n°14311, JO Sénat du 10 juin 1999, p 1949).

50

RES N° 2005/07 du 06/09/2005 (FE et IDL) : Bail emphytéotique pour une opération réalisée par une collectivité territoriale.

Question : *Quelle est la situation des collectivités territoriales au regard des impôts commerciaux et locaux en cas de recours à un bail emphytéotique en vue de la réalisation d'une opération d'intérêt général liée à la construction de casernes pour la gendarmerie nationale ?*

Quelles sont les incidences, pour les collectivités territoriales, des dispositions de l'article L. 1311-2 du code général des collectivités territoriales (CGCT) issu de la loi n° 2002-1094 d'orientation et de programmation pour la sécurité intérieure (LOPSI) du 29 août 2002 ?

Réponse :

I – Analyse du dispositif prévu par la LOPSI.

La collectivité territoriale conclut avec un opérateur privé un bail emphytéotique administratif (BEA) portant sur un terrain dont elle est propriétaire.

L'opérateur privé est chargé de la construction des casernes et en supporte le coût financier. Il met ensuite ces constructions à la disposition de la collectivité bailleresse en vertu d'une convention dont la durée est égale au bail emphytéotique.

La collectivité sous-loue ensuite les bâtiments à la gendarmerie nationale moyennant un loyer fixé par les services fiscaux.

Dans certains cas, l'emphytéote peut directement louer les logements à la gendarmerie nationale.

Quel que soit le mode de gestion choisi, l'ouvrage réalisé devient propriété de la collectivité bailleresse au terme du bail.

II - Analyse au regard de l'impôt sur les sociétés.

Seules sont susceptibles d'être soumises à l'impôt sur les sociétés, en application des dispositions combinées du 1 de l'article 206 du CGI et de l'article 1654 du CGI , les opérations qui présentent un caractère lucratif. Sont considérées comme lucratives les activités qui pourraient être exercées dans des conditions similaires par des organismes du secteur concurrentiel.

A l'inverse, les opérations qui sont réalisées afin de satisfaire l'intérêt général, notamment de par leur importance au regard de l'aménagement du territoire et qui ne pourraient être réalisées selon les mêmes modalités par des entreprises ne sont pas lucratives et se situent hors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés.

Par ailleurs, lorsque les opérations exercées par les collectivités locales sont considérées comme lucratives, elles ne sont susceptibles d'être soumises à l'impôt sur les sociétés que si elles nécessitent, en application des articles L. 2221-1 et suivants du CGCT, la constitution d'une régie au moins dotée de

l'autonomie financière.

En effet, les collectivités locales qui exercent des activités lucratives qu'elles ne sont pas tenues de gérer par l'intermédiaire d'une régie au moins dotée de l'autonomie financière bénéficient, au titre de ces activités, de l'exonération d'impôt sur les sociétés prévue au 6° du 1 de l'article 207 du CGI.

Pour l'analyse au regard des impôts directs locaux (taxe foncière et cotisation foncière des entreprises), voir BOI-IF-TFB-10-20-20 au III-B § 45 et BOI-IF-CFE.

60

Comme les autres collectivités territoriales, les régions sont exonérées d'impôt sur les sociétés pour l'ensemble de leurs revenus, y compris ceux qui proviennent de la gestion de leur patrimoine.

(70)

80

Les dispositions du 6° du 1 de l'article 207 du CGI s'appliquent également aux ententes interrégionales, aux ententes interdépartementales et aux syndicats mixtes, en application de l'article 59 de la loi n° 92-125 d'orientation relative à l'administration territoriale de la République du 6 février 1992.

90

Cependant, l'article 20 de la loi de finances n° 94-1163 rectificative pour 1994 a modifié la portée de l'exonération d'impôt sur les sociétés ainsi prévue en faveur des syndicats mixtes pour la réserver à ceux qui sont exclusivement composés de collectivités territoriales ou de groupements de ces collectivités.

100

Les syndicats mixtes sont des établissements publics qui peuvent être constitués entre des institutions d'utilité commune interrégionales, des régions, des ententes ou des institutions interdépartementales, des départements, des communautés de villes et des communautés de communes, des communautés urbaines, des districts, des syndicats de communes, des communes, des chambres de commerce et d'industrie, d'agriculture ou de métiers et autres établissements publics, en vue d'œuvres ou de services présentant une utilité pour chacune de ces personnes morales.

110

Les modalités de constitution de ces syndicats sont prévues par l'article L. 5721-2 du CGCT qui précise qu'ils doivent comprendre au moins une collectivité territoriale ou un groupement de ces collectivités.

120

Les syndicats comprenant des membres autres que des collectivités territoriales ou leurs groupements sont assujettis à l'impôt sur les sociétés comme tous les autres établissements publics.

130

Ceux qui exercent une activité lucrative (BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20) sont soumis à l'impôt sur les sociétés de droit commun en application du 1 de l'article 206 du CGI.

140

Ceux qui n'exercent pas d'activité lucrative sont soumis à l'impôt sur les sociétés aux taux réduits prévus à l'article 219 bis du CGI, sur leurs revenus patrimoniaux énumérés au 5 de l'article 206 du CGI (BOI-IS-CHAMP-10-50-40-10).

B. Régies de services publics créées par les collectivités territoriales

150

Les régies départementales et communales bénéficient de l'exonération d'impôt sur les sociétés dans la mesure où elles ont pour objet l'exploitation de services publics. Cette exonération s'applique également aux régies de services publics créées par les régions.

160

La portée de l'exonération des régies de services publics visées au 6° du 1 de l'article 207 du CGI a été précisée par le Conseil d'État dans un arrêt du 16 janvier 1956 (cf. I-B § 220). Pour apprécier si une régie régionale, départementale ou communale peut prétendre à l'exemption, il convient de rechercher si elle a pour objet l'exploitation ou l'exécution d'un service indispensable à la satisfaction des besoins collectifs des habitants de la collectivité territoriale.

Tel peut être le cas, par exemple, des régies de distribution d'eau, de transports en commun, de traitement des ordures ménagères, etc.

170

L'exonération s'applique non seulement aux régies directes mais encore aux régies intéressées, dans la mesure où les bénéfices de l'exploitation reviennent aux collectivités territoriales.

Les régies directes ne sont pas dotées de l'autonomie financière. Leurs opérations sont retracées dans le budget général de la collectivité territoriale dont elles dépendent. Une régie de dépenses ou de recettes, simple mode de comptabilisation, peut, toutefois, enregistrer les charges et les produits du service exploité directement, sans remettre en cause l'absence d'autonomie financière.

A cet égard, la circonstance qu'un service à caractère industriel ou commercial serait exploité dans les faits, en régie directe, reste sans incidence sur le principe de son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ainsi que sur l'appréciation de son exonération éventuelle au regard du 6° du 1 de l'article 207 du CGI, dès lors que cette activité aurait dû être dotée de l'autonomie financière en application des dispositions du code général des collectivités territoriales (CGCT, art. L. 2221-4). Il en est ainsi, notamment, des services de remontées mécaniques dans la mesure où il s'agit de services d'intérêt public à caractère industriel ou commercial au sens de l'article L. 2221-1 du CGCT. Par ailleurs, ces services à caractère industriel ou commercial ne sont pas indispensables à la satisfaction des besoins

collectifs des habitants de la collectivité territoriale et ne peuvent donc bénéficier de l'exonération prévue au 6° du 1 de l'article 207 du CGI.

180

Cependant, l'exonération ne peut être étendue aux bénéfices provenant d'opérations accessoires à l'exploitation des services publics. C'est ainsi que les profits qu'une régie communale de distribution du gaz retire de la vente d'appareils de chauffage ou de cuisine doivent être assujettis à l'impôt sur les sociétés.

190

Enfin, les régies dont l'objet n'est pas un service indispensable à la satisfaction des besoins collectifs des habitants de la région, du département ou de la commune sont exclues du bénéfice de l'exonération et sont imposables sur l'ensemble de leurs bénéfices en application du 1 de l'article 206 du CGI.

200

Il en est ainsi, notamment, de celles qui se livrent à l'exploitation d'un casino, d'un domaine thermal, d'un théâtre, d'une buvette, à la gestion d'un marché d'intérêt national, à l'exploitation d'une activité de télédistribution (RM Jacque n° 10288, JO AN du 21 avril 2003 p. 3173) ou encore des pompes funèbres.

210

En effet, la loi n° 93-23 du 8 janvier 1993 relative à la législation dans le domaine funéraire a mis fin au monopole communal du service extérieur des pompes funèbres. Elle prévoyait une période transitoire de cinq ans permettant l'ouverture à la concurrence.

Depuis le 10 janvier 1993, toutes les régies communales des pompes funèbres sont donc soumises à la concurrence.

220

Or, ainsi qu'il a été dit, le Conseil d'État a jugé que cette exonération s'applique aux régies locales gérant des services publics que les collectivités «ont le devoir d'assurer», c'est à dire celles qui ont pour objet l'exploitation ou l'exécution d'un service indispensable à la satisfaction des besoins collectifs des habitants de la collectivité locale où elles sont situées, à l'exclusion de celles qui n'offrent essentiellement, pour cette collectivité, qu'un intérêt économique et financier (CE, arrêt du 16 janvier 1956 n°s 13.019, 15.018 et 15.019).

L'exonération prévue au 6° du 1 de l'article 207 du CGI n'est donc pas applicable dès lors que le service rendu par les régies municipales des pompes funèbres ne peut plus être considéré comme un service public indispensable à la satisfaction des besoins collectifs de la population, du fait de la suppression du monopole et de l'institution d'un régime concurrentiel par la loi n° 93-23 du 8 janvier 1993 relative à la législation dans le domaine funéraire.

II. Chambres de commerce maritimes, ports autonomes, municipalités concessionnaires d'outillage public dans les ports maritimes

225

Par une décision du 27 juillet 2017 n°C(2017) 5176 final, la Commission européenne a mis en demeure les autorités françaises de supprimer, à compter du 1er janvier 2018, l'exonération d'impôt sur les sociétés bénéficiant aux ports, lorsqu'ils sont engagés dans des activités économiques.

Ainsi, les ports autonomes, les chambres de commerce maritimes, les chambres de commerce de l'intérieur gérant des installations portuaires, les municipalités concessionnaires d'outillage public propriété de l'État dans les ports maritimes ainsi que les entreprises qu'elles ont pu substituer pour l'exploitation de cet outillage ne pourront plus se prévaloir des commentaires prévus **aux paragraphes 230 à 280** à compter du 1er janvier 2018.

230

Les dispositions de l'article 165 de l'annexe IV au CGI précisent que, nonobstant toutes dispositions contraires, les établissements publics ayant un caractère industriel ou commercial sont passibles de tous les impôts directs et taxes assimilées applicables aux entreprises privées similaires.

Le même régime est appliqué à tous les organismes de l'État, des départements et des communes ayant un caractère industriel ou commercial s'ils bénéficient de l'autonomie financière, à l'exception, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, des régies de services publics des départements, communes et syndicats de communes qui sont exonérés de cet impôt.

240

Toutefois, en vue de faciliter la reconstitution des installations portuaires détruites par fait de guerre, des décisions ministérielles successives ont exonéré d'impôts directs les ports autonomes, les chambres de commerce maritimes, les chambres de commerce de l'intérieur gérant des installations portuaires, les municipalités concessionnaires d'outillage public propriété de l'État dans les ports maritimes ainsi que les entreprises qu'elles ont pu se substituer pour l'exploitation de cet outillage.

250

Il est précisé que l'exonération d'impôt sur les sociétés n'est susceptible de trouver son application qu'en ce qui concerne les immeubles et services nécessaires à l'exploitation des ports ou qui dépendent directement de cette exploitation.

260

Parmi ces derniers services, on peut citer à titre indicatif :

- la gestion des entrepôts réels des douanes ou de magasins généraux situés dans les ports ;

- l'exploitation de l'outillage des quais : location de grues, d'ascenseurs, d'appareils électriques, d'appareils de distribution de carburant, de matériel de chargement et de déchargement des navires ;

- la fourniture d'eau douce aux navires ;

- la location d'emplacements dans les hangars aux armateurs et aux consignataires de navires ;

- l'exploitation de stations de désinfection de marchandises à l'arrivée ;

- l'exploitation d'un service de remorquage.

Les produits financiers perçus par les ports autonomes et les chambres de commerce et d'industrie maritimes au titre du placement de sommes provenant de l'exploitation d'installations industrielles et commerciales maritimes sont également exonérés d'impôt sur les sociétés.

270

En revanche, l'exonération ne s'applique pas aux profits provenant d'établissements sans caractère maritime possédés ou administrés par les chambres de commerce maritimes, comme les écoles de commerce, les bureaux de conditionnement et de titrage, etc.

En effet, en ce qui concerne ces établissements, il n'a été apporté aucune dérogation aux dispositions de l'article 165 de l'annexe IV au CGI et ils doivent être soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

280

Il est précisé à cet égard :

- que par chambre de commerce maritime il y a lieu, pour l'application de cette décision, d'entendre non seulement les chambres de commerce dont le siège est situé dans une ville maritime, mais d'une manière générale toutes celles qui, quelle que soit leur situation géographique, sont concessionnaires d'un outillage public sur un port maritime ;

- qu'il convient d'appliquer, d'une manière libérale, la décision susvisée et de maintenir l'exemption d'impôt non seulement en ce qui concerne les services dont le caractère maritime est incontestable, mais encore pour les installations des chambres de commerce maritimes qui, sans être à proprement parler des installations portuaires, se trouvent néanmoins rattachées à l'exploitation d'un port sans lequel elles n'auraient pas leur raison

d'être.

III. Établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance

290

Conformément aux dispositions du 5 de l'article 206 du CGI, les établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance sont exonérés de l'impôt sur les sociétés pour leurs revenus fonciers, agricoles ou mobiliers.

300

A cet égard, les établissements publics de santé (tels que notamment les hôpitaux publics), en leur qualité d'établissements publics d'assistance, bénéficient des dispositions du 5 de l'article 206 du CGI qui prévoient qu'ils peuvent être exonérés à raison de leurs revenus patrimoniaux.

310

En revanche, les établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance qui se livreraient à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, au sens du 1 de l'article 206 du CGI, devraient être assujettis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, à raison des bénéfices provenant de cette exploitation, y compris, le cas échéant, les revenus fonciers et mobiliers et les bénéfices agricoles s'y rattachant.

320

Il a ainsi été précisé dans une réponse ministérielle (RM Lorrain n° 12776, JO Sénat du 18 avril 1996 p. 936) que lorsqu'ils vendent à Électricité de France leur production excédentaire, les hôpitaux publics équipés d'installations de cogénération se livrent à des opérations détachables de leur activité principale d'établissements de soins. Ces opérations de nature industrielle ou commerciale sont imposables, dans les conditions de droit commun, à l'impôt sur les sociétés, à la taxe sur la valeur ajoutée et à la cotisation foncière des entreprises, quelle que soit l'affectation finalement donnée aux profits ainsi réalisés.

330

Pour l'application de ces dispositions, il convient de se référer à la classification des établissements publics en fonction de leur objet (BOI-IS-CHAMP-10-60 au I-C § 220 à 520).

340

Toutefois, en application du 9° du 1 de l'article 207 du CGI, sont exonérés d'impôt sur les sociétés les revenus perçus par les établissements publics de recherche et les établissements publics d'enseignement supérieur, qui sont tirés des activités conduites dans le cadre des missions du service public de l'enseignement supérieur et de la recherche définies à l'article L. 123-3 du code de l'éducation et à l'article L. 112-1 du code de la recherche.