RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-CHAMP-10-60-12/09/2012
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 04/03/2013

IS - Champ d'application et territorialité - Collectivités imposables - Organismes publics

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés
Champ d'application et territorialité
Titre 1 : Collectivités imposables
Chapitre 6 : Organismes publics

Sommaire :

I. Organismes publics se livrant à des activités lucratives
A. Définition objective du caractère lucratif en fonction de la nature de l'activité exercée
B. Appréciation du caractère lucratif de l'activité exercée
C. Classement des collectivités publiques se livrant à des activités lucratives
1. Établissements publics à caractère industriel ou commercial
a. Établissements publics nationaux
b. Établissements publics départementaux ou communaux
c. Situation des caisses de crédit municipal
1° Statut juridique
2° Régime fiscal
2. Organismes publics à caractère industriel et commercial
a. Organismes publics de l'État
b. Organismes publics départementaux ou communaux
c. Service extérieur des pompes funèbres
1° Statut juridique
a° Service extérieur des pompes funèbres
b° Activités annexes au service extérieur des pompes funèbres
c° Création et gestion d'un crématorium
d° Opérations de gestion et d'entretien des cimetières et opérations relevant de la police administrative
2° régime fiscal
a° Les régies municipales de pompes funèbres gèrent un service public industriel et commercial
b° Les régies municipales de pompes funèbres sont dotées de l'autonomie financière

c° L'exonération des régies de services publics (art 207-1-6° du CGI) n'est pas applicable aux régies municipales de pompes funèbres
II. Organismes publics percevant des revenus patrimoniaux ne se rattachant pas à une activité lucrative
A. Collectivités publiques locales
B. Établissements publics sans caractère industriel ou commercial

1

D'une façon générale et en vertu des articles 206-1 du code général des impôts (CGI) et 1654 du CGI , l'impôt sur les sociétés s'applique à l'ensemble des personnes morales de droit privé ou de droit public se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. Par suite, il est susceptible de concerner des collectivités autres que les sociétés à condition, toutefois, qu'elles soient dotées de la personnalité morale.

En théorie, le champ d'application de l'impôt sur les sociétés est donc indépendant de la nature juridique des collectivités en cause, du but qu'elles poursuivent ainsi que de la nature des revenus dont elles jouissent.

10

S'agissant des personnes morales de droit public, cet impôt peut donc, sous réserve d'exemptions particulières expresses, viser aussi bien l'État et les collectivités publiques territoriales (départements, communes, syndicats de communes), y compris des services publics non personnalisés chargés d'activités techniques et dotés, le cas échéant, d'une certaine autonomie financière, que les collectivités publiques spécialisées, c'est-à-dire les établissements publics disposant d'un patrimoine distinct de celui des institutions administratives territoriales, et ceci quelle que soit leur fonction (gestion d'une entreprise industrielle ou commerciale, accomplissement de tâches administratives, représentation des intérêts socio-professionnels auprès des pouvoirs publics).

20

Par ailleurs, l'article 206-5 du CGI prévoit que les établissements publics -autres que les établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance- sont assujettis à cet impôt en raison des revenus patrimoniaux qui ne se rattachent pas à leurs activités lucratives.

30

Il résulte de ces dispositions que les organismes de droit public sont imposables, en principe, à l'impôt sur les sociétés selon la nature des revenus dont elles disposent.

40

Le présent chapitre examine successivement, au regard du champ d'application de l'impôt sur les sociétés, la situation fiscale des organismes publics se livrant à des activités lucratives, puis celle des organismes publics percevant des revenus patrimoniaux ne se rattachant pas à une activité lucrative.

I. Organismes publics se livrant à des activités lucratives

50

L'article 206-1 du CGI soumet également à l'impôt sur les sociétés, sous réserve des dispositions des articles 207-1-6° et 6° bis du CGI, les établissements publics, les organismes de l'État jouissant de l'autonomie financière et les organismes des départements et des communes se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

60

Par ailleurs, l'article 1654 du CGI énonce le principe général selon lequel des organismes tels que notamment les établissements publics, les exploitations industrielles et commerciales de l'État ou des collectivités locales doivent, sous réserve des exonérations légales existantes, acquitter dans les conditions de droit commun, les impôts et taxes de toute nature auxquels seraient assujetties les entreprises privées effectuant les mêmes opérations.

70

Les organismes dont il s'agit sont donc, sous réserve d'exonérations spécifiques (**BOI-IS-CHAMP-30-60**), passibles de l'impôt sur les sociétés de droit commun à raison des activités lucratives exercées.

80

Il est souligné ici que l'assujettissement des organismes concernés à l'impôt sur les sociétés doit s'apprécier par rapport à la réalité de l'activité exercée, la liste des collectivités publiques donnée par l'article 167-1 et 2 de l'annexe IV au CGI apparaissant comme non limitative et susceptible, par ailleurs, de modifications (création ou disparition d'établissements).

90

Par ailleurs, la nature lucrative ou non des activités ou opérations réalisées par les organismes de droit public s'apprécie au regard des principes développés au BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, à l'égard des organismes de droit privé autres que les sociétés, sous réserve de la condition tenant au caractère désintéressée de leur gestion, qui est présumée remplie à leur égard.

A. Définition objective du caractère lucratif en fonction de la nature de l'activité exercée

100

En principe, l'exercice d'une profession industrielle, artisanale, commerciale ou non commerciale suffit à traduire le caractère lucratif de l'activité, lequel est alors réputé s'étendre aux revenus fonciers, mobiliers et agricoles qui peuvent s'y rattacher.

L'appréciation du caractère lucratif de l'activité déployée par des organismes publics ne présente pas généralement de grandes difficultés.

Dans la plupart des situations, en effet, l'aspect industriel, commercial ou non commercial de cette activité se révèle sans aucune ambiguïté.

110

Tel est, en premier lieu, le cas des établissements industriels de l'État, services non personnalisés, certes, mais dont les activités de fabrication par la mise en œuvre de moyens mécaniques perfectionnés sont indiscutables (la Monnaie de paris, par exemple) et qui seraient assujettis à l'impôt sur les sociétés s'ils n'en étaient pas exonérés par des dispositions spéciales (articles 206-1 du CGI, 165-2 de l'annexe IV au CGI et 167-2 de l'annexe IV au CGI).

120

Tel est également, en second lieu, le cas des établissements publics considérés comme industriels et commerciaux. En effet, lorsqu'il s'agit d'établissements publics nationaux qui sont obligatoirement créés par des dispositions spécifiques, les textes concernés énoncent, en principe, explicitement le caractère industriel ou commercial en cause .

130

Mais l'attention est appelée sur le fait que le caractère industriel et commercial d'un établissement public ne saurait être déduit de sa seule forme juridique.

En effet, eu égard à l'évolution de la jurisprudence administrative qui a nuancé la classification de droit administratif entre établissements publics industriels et commerciaux et établissements publics administratifs en la confrontant à la réalité des activités effectivement exercées par ces organismes, il n'y a pas de corrélation systématique entre la notion d'établissement public industriel et commercial et la taxation à l'impôt sur les sociétés.

> *Ainsi, le tribunal des conflits a décidé dans un arrêt du 23 novembre 1959 que l'Office national interprofessionnel des céréales (ONIC) est un établissement public à caractère administratif dont les activités peuvent, néanmoins, être commerciales, donc lucratives.*

> *De même, le 24 juin 1968, la même juridiction a jugé (affaire n° 01-917) que le Fonds d'orientation et de régularisation des marchés agricoles (FORMA), établissement public à caractère industriel et commercial, exerce en fait une activité purement administrative.*

Aussi, la circonstance qu'un établissement public se trouve placé sous le statut juridique d'établissement public à caractère industriel et commercial, si elle constitue toujours une présomption d'intention spéculative, n'entraîne pas nécessairement assujettissement au régime de droit commun de l'impôt sur les sociétés lorsque l'organisme est en mesure de démontrer qu'en fait ses activités sont exclusives de toute recherche de profit.

140

En conséquence, la situation fiscale des établissements publics au regard de l'impôt sur les sociétés et corrélativement au regard de l'imposition forfaitaire annuelle des sociétés doit s'apprécier non par référence à leur statut juridique, mais par rapport à la réalité des activités qu'ils exercent.

150

À cet égard et à titre indicatif, certains critères tels que la nature de la mission assignée à l'organisme, le caractère concurrentiel ou non de cette mission à l'égard d'organismes du secteur marchand ainsi que les modalités d'exercice d'une activité concurrentielle, l'étendue du contrôle ou de la tutelle

exercée par les pouvoirs publics ainsi que la part des subventions par rapport au total des recettes, sont de nature à permettre d'appréhender le caractère lucratif ou non de l'activité exercée par l'établissement public.

160

Dans la réalité des faits, un même établissement public peut être constitué en vue de plusieurs fins distinctes et se livrer à des activités dont les unes sont purement administratives alors que d'autres ont un caractère industriel et commercial.

170

Sur le plan du droit administratif chacune de ces activités est soumise au régime juridique correspondant à sa nature propre (Tribunal des conflits, arrêt du 10 février 1949), mais vis-à-vis de la classification envisagée, c'est l'activité principale de l'établissement qui détermine son caractère (CE, arrêt du 16 novembre 1956, Union syndicale des industries aéronautiques).

180

Au regard du droit fiscal, il convient, au contraire, d'envisager séparément l'activité lucrative et l'activité administrative.

Ainsi, une chambre de commerce qui se livre à des opérations de conditionnement des laines, à l'exploitation d'un aéroport, réalise de ce fait des opérations lucratives. En revanche, en tant qu'elle effectue auprès des pouvoirs publics la représentation des intérêts des commerçants et des industriels, elle ne se livre pas à une activité lucrative.

B. Appréciation du caractère lucratif de l'activité exercée

190

Le caractère lucratif de l'activité exercée par les organismes publics est, en principe, lié directement et uniquement à la nature de cette activité.

200

Il s'ensuit que ledit caractère doit être apprécié en lui-même et non pas en considération de l'affectation finalement donnée aux profits réalisés.

> *Le Conseil d'État, section du contentieux, dans un arrêt du 8 mars 1968 req. n° 58649, a fait application de cette règle à une chambre de commerce concessionnaire de l'exploitation d'un aéroport. Après avoir rappelé que les opérations lucratives au sens de l'article 206-1 du CGI s'entendent de celles qui sont de nature à engendrer des profits, il a indiqué que les obligations auxquelles était soumis un établissement public (porter les excédents dégagés par l'exploitation à un fonds de réserve ne pouvant servir qu'au remplacement ou à l'amélioration des équipements devant revenir à l'État en fin de concession), si elles restreignaient les conditions d'emploi desdits excédents, ne lui ôtaient pas tout droit d'en disposer.*

Accessoirement, il a confirmé le principe de la séparation des activités énoncé ci-dessus en faisant valoir que la charge de l'impôt sur les sociétés ne devait pas être supportée par la chambre de commerce en tant qu'établissement public administratif et sur le patrimoine correspondant, mais en qualité de concessionnaire de l'exploitation de l'aéroport.

210

Dans une réponse ministérielle "Richard" (JO AN du 1er juin 2004 n° 4292 p.4021) , il a été précisé que les seules opérations de crédit-bail réalisées par les collectivités territoriales susceptibles d'être soumises à l'impôt sur les sociétés, en application des dispositions combinées des articles 206-1 du CGI et 1654 du CGI, sont celles qui présentent un caractère lucratif. Sont considérées comme lucratives les activités qui pourraient être réalisées 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. Par ailleurs, les opérations lucratives exercées par les collectivités locales ne sont susceptibles d'être assujetties à l'impôt sur les sociétés que si elles nécessitent la constitution d'une régie au moins dotée de l'autonomie financière.

C. Classement des collectivités publiques se livrant à des activités lucratives

220

L'article 165-1 de l'annexe IV au CGI dispose 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.

Il ajoute que le même régime s'applique à tous les organismes de l'État, des départements ou 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 exonérées de cet impôt.

Le deuxième alinéa du même article précise que, s'ils ne bénéficient pas de l'autonomie financière, les organismes de l'État visés au premier alinéa sont passibles de tous les impôts directs et taxes assimilées applicables aux entreprises privées similaires, à l'exception de l'impôt sur les sociétés, dont ils sont exonérés.

230

L'article 167-1 et 2 de l'annexe IV au CGI énumère les collectivités publiques qui sont notamment soumises au régime prévu à l'article 165-1 de l'annexe IV au CGI ou à celui de l'article 165-2 de l'annexe IV au CGI.

Cette liste n'est pas limitative. Aussi doit-elle être actualisée en fonction de la création ou de la disparition de certains établissements publics.

Il convient de distinguer, d'une part, les établissements publics, eux-mêmes susceptibles d'un double classement en fonction de la compétence territoriale de l'autorité administrative dont ils constituent un démembrement (État, département, commune) et suivant la nature du rôle qui leur est dévolu, et d'autre part, les organismes publics.

1. Établissements publics à caractère industriel ou commercial

a. Établissements publics nationaux

240

Sont notamment concernés :

- les établissements publics chargés de la gestion d'équipements culturels et/ou éducatifs, tels que notamment : l'Opéra National de Paris, le Théâtre National de la Colline, la réunion des Musées nationaux, l' établissement public du Palais de la découverte et de la cité des sciences et de l'industrie, la cité de la musique ;

- les établissements chargés de l'exploitation d'installations portuaires ou d'aéroports : ports autonomes de Bordeaux, Dunkerque, Le Havre, Marseille, Nantes, Saint-Nazaire, Rouen, Strasbourg et la Rochelle ; aéroport de Bâle-Mulhouse (ce dernier ayant, en fait, un caractère international) ;

- les établissements publics chargés de l'information : Agence France Presse, par exemple ;

- les établissements publics réputés présenter un caractère d'intérêt national : Commissariat à l'énergie atomique, Centre national des études spatiales, Office national des forêts, etc.

b. Établissements publics départementaux ou communaux

250

Ils comprennent notamment :

- les chambres de commerce et d'industrie ;

- les régies municipales, intercommunales et départementales exploitant des services à caractère industriel et commercial, lorsqu'elles ont une personnalité juridique distincte de celle des collectivités territoriales dont elles émanent (RATP, par exemple).

260

Cependant, les régies de services publics créées par les régions et les ententes inter-régionales, les départements et les ententes interdépartementales, les communes, les syndicats de communes et les syndicats mixtes constitués exclusivement de collectivités territoriales ou de groupements de ces collectivités bénéficient d'une exemption formelle (CGI, art. 207-1-6°).

270

Les seules régies imposables sont donc celles dotées de l'autonomie financière (CGI, annexe IV, art. 165-1) qui exploitent des services à caractère industriel et commercial non indispensables à la

satisfaction des besoins collectifs des habitants.

280

Interrogé sur la situation fiscale, au regard de l'impôt sur les sociétés, d'un office de tourisme intercommunal transformé en établissement public industriel et commercial, le Ministre a apporté les précisions suivantes (RM "André" n° 24736 publiée au JO Sénat du 8 mars 2007 n° 24736 p,535).

En application des articles 206-1 du CGI et 1654 du CGI, les EPIC sont assujettis à l'impôt sur les sociétés lorsqu'ils se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

La nature lucrative ou non de leurs activités s'apprécie au regard des principes posés par le BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, Les conditions dans lesquelles les EPIC peuvent regrouper dans un secteur distinct leurs activités lucratives afin de limiter l'imposition à ce seul secteur sont précisées au BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10 au II.

Il est rappelé que s'agissant d'un établissement public, aucune condition tenant à la prépondérance des activité non lucrative n'est posée. Si l'organisme exerce une activité lucrative avec des moyens d'exploitation communs à ceux affectés à l'activité non lucrative, ces moyens doivent être répartis comme en matière de taxe professionnelle, Ainsi, la fraction rattachée au secteur lucratif est calculée au prorata du temps d'utilisation dans le cadre de l'activité lucrative ou selon une clé de répartition estimée par le contribuable, sous sa propre responsabilité. En principe, un bilan fiscal de départ à la date du premier jour du premier exercice soumis aux impôts commerciaux est porté à la connaissance de l'administration."

c. Situation des caisses de crédit municipal

1° Statut juridique

290

Les caisses de crédit municipal sont définies par l'article L514-1 du code monétaire et financier comme des établissements publics communaux de crédit et d'aide sociale.

Elles ont notamment pour mission de combattre l'usure par l'octroi de prêts sur gages corporels dont elles ont le monopole. Elles peuvent réaliser toutes opérations avec les établissements de crédit recevoir des fonds des personnes physiques et des personnes morales, mettre à la disposition de ces personnes des moyens de paiement et réaliser avec elles des opérations connexes au sens de l' article L311-2 du code monétaire et financier.

En outre, elles peuvent être habilitées à exercer les activités suivantes ou l'une d'entre elles :

- l'octroi de crédits aux personnes physiques ;

- l'octroi de crédits aux établissements publics locaux et aux associations régies par la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association dont l'activité s'exerce dans la zone d'activité habituelle de la caisse et dont l'objet présente un intérêt social ou culturel.

Par ailleurs, elles peuvent, seules ou conjointement avec d'autres caisses, détenir des parts sociales ou participer au capital de sociétés ainsi que créer des associations concourant respectivement au développement des activités qu'elles sont habilitées à exercer.

2° Régime fiscal

300

Sous le régime antérieur à l'entrée en vigueur de l'article 52 de la loi n° 87-529 du 13 juillet 1987, les caisses de crédit municipal étaient considérées comme des établissements publics d'assistance et, à ce titre, exonérées de l'impôt sur les sociétés par application de l'article 206-5 du CGI.

Les caisses de crédit municipal sont désormais, en vertu de l'article 206-10 du CGI, assujetties à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

2. Organismes publics à caractère industriel et commercial

310

Ces organismes se distinguent des établissements publics en ce sens qu'ils ne sont pas dotés de la personnalité morale et n'ont pas de patrimoine distinct de celui des collectivités territoriales auxquelles ils se rattachent.

a. Organismes publics de l'État

320

Compte tenu des dispositions des articles 206-1 du CGI et 165-2 de l'annexe IV au CGI, ils n'entrent dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés que s'ils bénéficient de l'autonomie financière.

330

En fait, aucun organisme ne remplit cette condition. En effet, selon l'énumération figurant à l'article 167-2 de l'annexe IV au CGI, sont considérés comme non dotés de l'autonomie financière aussi bien les organismes dont la gestion n'est pas retracée dans un budget annexe (les manufactures nationales de Sèvres, des Gobelins, etc. ; arsenaux, poudreries et usines mécaniques de l'État) que ceux effectuant des opérations donnant lieu à l'établissement d'un tel budget (la Monnaie de Paris par exemple).

340

Échappent également à l'impôt sur les sociétés, comme ne jouissant pas de l'autonomie financière, les organismes publics d'État énumérés ci-dessous :

- organismes dont la gestion fait l'objet d'un compte spécial du Trésor et plus spécialement d'un compte de commerce retraçant les opérations de caractère industriel ou commercial effectuées à titre accessoire par des services publics de l'État ;

- industries en régie de l'administration pénitentiaire.

b. Organismes publics départementaux ou communaux

350

À l'inverse de ce qui existe pour les organismes publics de l'État, tous les organismes communaux considérés comme industriels et commerciaux et non dotés de la personnalité morale jouissent de l'autonomie financière (code général des collectivités territoriales (CGCT), art. L2221-4).

360

L'article L2221-1 du CGCT dispose que doivent être regardées comme industrielles ou commerciales les exploitations susceptibles d'être gérées par des entreprises privées :

- soit par application de la loi des 2-17 mars 1791 ;

- soit, en ce qui concerne l'exploitation de services publics communaux, en vertu de contrats de concession ou d'affermage, à l'exception, toutefois, des régies organisées exclusivement dans un but d'hygiène ou d'assistance ne comportant que des recettes en atténuation de dépenses (art. L2221-9 du CGCT).

370

Toutefois, les régies de services publics créées par les régions et les ententes inter-régionales, les départements et les ententes interdépartementales, les communes, les syndicats de communes et les syndicats mixtes constitués exclusivement de collectivités territoriales ou de groupements de ces collectivités sont expressément exonérées d'impôt sur les sociétés (CGI, art. 207-1-6°).

380

En revanche, demeurent imposables les régies se livrant aux activités non indispensables à la satisfaction des besoins collectifs des habitants telles que :

- l'exploitation d'un casino, d'un domaine thermal (CE, 16 janvier 1956, RO, 28e vol., p. 16) ;

- la gestion d'un marché d'intérêt national ;

- la vente d'appareils de chauffage et de cuisine ;

- l'exploitation d'un théâtre (Réponse à M. Pommier, député, JO, déb. AN du 20 mars 1958, p. 1735, n° 8737), d'une buvette (Réponse à M. Francis Le Basser, sénateur, JO, déb. Sénat du 2 octobre 1963, p. 2053, n° 3570).

390

De même, les régies communales et départementales dotées de la personnalité morale ou de l'autonomie financière qui exploitent des services de remontées mécaniques sont soumises à l'impôt sur les sociétés.

En effet, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État (arrêt du 16 janvier 1956), l'exonération prévue à l'article 207-1-6° du CGI ne concerne que les régies

personnalisées ou dotées de l'autonomie financière qui ont pour objet l'exécution d'un service indispensable à la satisfaction des besoins collectifs des habitants des collectivités concernées.

Or, le service des remontées mécaniques présente un intérêt essentiellement économique et financier pour la collectivité. Il ne peut être qualifié de service public.

400

La situation fiscale, au regard de l'impôt sur les sociétés, des régies communales de ports de plaisance, a été précisé dans une réponse ministérielle « Mourrut » (JO 3/03/2009 p.2040 n° 18664) selon laquelle « selon les dispositions combinées des articles 1654 du CGI et 165 de l'annexe IV au CGI, nonobstant toutes dispositions contraires, les organismes des communes ayant un caractère industriel ou commercial, s'ils bénéficient de l'autonomie financière, doivent acquitter les impôts et taxes de toute nature auxquelles seraient assujetties les entreprises privées effectuant les mêmes opérations, à l'exception, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, des régies de services publics des communes qui en sont exonérées.

Or les régies communales de ports de plaisance sont considérées comme industrielles ou commerciales en vertu de l'article L2221-1 du CGCT et par conséquent dotées de l'autonomie financière en vertu de l'article L2221-4 du CGCT.

En outre, leur activité étant susceptible de concurrencer une entreprise privée, ces régies sont assujetties aux impôts commerciaux. S'agissant plus particulièrement de l'impôt sur les sociétés, l'article 206-1 du CGI soumet notamment à cet impôt les organismes des communes se livrant à des opérations de caractère lucratif.

Les critères de lucrativité sont dégagés par la jurisprudence du Conseil d'État et repris par le BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20.

Dés lors, la régie doit être soumise à l'impôt sur les sociétés si elle exerce son activité dans des conditions similaires à celle d'une entreprise du secteur lucratif.

Tel n'est pas le cas d'une activité menée par une collectivité locale qui permet une gestion du service plus conforme à l'intérêt général que si elle était assurée par une entreprise du secteur concurrentiel, en particulier si le service offert satisfait un besoin non pris en compte par l'initiative privée ou si des modalités particulières sont prévues pour les personnes en difficulté.

Enfin, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, l'exonération d'impôt sur les sociétés au titre des régies de services publics prévu à l'article 207-1-6° du CGI ne s'applique qu'au titre de l'exécution d'un service public indispensable à la satisfaction des besoins collectifs de la population.

Dés lors, si le service peut être exécuté par des prestataires privés dans le cadre d'un marché concurrentiel, il n'y a pas lieu de considérer que le service rendu par la régie est indispensable à la satisfaction des usagers, dans ces conditions, l'exploitation en régie d'un port de plaisance par une commune doit être considérée comme une activité soumise à l'impôt sur les sociétés et exclue du

champ d'application de l'exonération prévue en faveur des régies de services publics (...).»

c. Service extérieur des pompes funèbres

1° Statut juridique

a° Service extérieur des pompes funèbres

410

Le service extérieur des pompes funèbres est une mission de service public prévue à l'article L2223-19 du CGCT, issu de la loi n° 93-23 du 8 janvier 1993.

Il comprend :

- le transport des corps avant et après mise en bière ;

- l'organisation des obsèques ;

- les soins de conservation ;

- la fourniture des housses, des cercueils et de leurs accessoires intérieurs et extérieurs ainsi que des urnes cinéraires ;

- la gestion et l'utilisation des chambres funéraires ;

- la fourniture des corbillards et des voitures de deuil ;

- la fourniture de personnel et des objets et prestations nécessaires aux obsèques, inhumations, exhumations et crémations (fourniture et dépôt de l'urne, dispersion des cendres), à l'exception des plaques funéraires, emblèmes religieux, fleurs, travaux divers d'imprimerie et de la marbrerie funéraire.

420

Cette mission de service public peut être assurée, sur habilitation préfectorale, par les communes, directement ou par voie de gestion déléguée, mais également par toute autre entreprise ou association depuis le 10 janvier 1993, date d'entrée en vigueur de la loi du 8 janvier 1993.

Cette loi a donc mis fin au monopole dont bénéficiaient les municipalités pour l'exercice de ce service public.

430

Eu égard à l'origine de ses ressources, constituées par le prix acquitté par les familles en paiement des prestations assurées, et aux modalités de son fonctionnement, marquées par la pluralité des intervenants publics ou privés, le Conseil d'État a précisé dans un avis du 19 décembre 1995, que ce service revêt

désormais le caractère d'un service public industriel et commercial.

Toutefois, des dispositions transitoires prévues à l'article L2223-44 du CGCT ont permis aux régies communales ou intercommunales existant au 9 janvier 1993 de conserver l'exclusivité de ce service jusqu'au 9 janvier 1998.

b° Activités annexes au service extérieur des pompes funèbres

440

Les communes peuvent, le cas échéant, réaliser les activités annexes suivantes qui ne relèvent pas du service extérieur des pompes funèbres :

- la vente de fleurs ;

- des travaux divers d'imprimerie (enveloppes, faire-part de décès, annonces dans la presse) ;

- la construction, l'entretien et la vente de caveaux ;

- l'entretien et le nettoyage des sépultures et monuments funéraires.

c° Création et gestion d'un crématorium

450

Cette mission de service public comprend :

- la construction et l'entretien du crématorium ;

- l'ensemble des opérations liées à la crémation des personnes décédées de la réception du corps à la remise de l'urne à la famille (opération de crémation, location des salons de recueillement et des salles de cérémonie) ;

- la crémation des restes des corps exhumés à la demande des communes après reprise de concession ;

- l'incinération des pièces anatomiques humaines à la demande des établissements de santé.

Cette activité ne relève pas du service extérieur des pompes funèbres.

Les communes ou les établissements de coopération intercommunale sont seuls compétents pour créer et gérer, directement ou par voie de gestion déléguée, sur habilitation préfectorale, les crématoriums.

d° Opérations de gestion et d'entretien des cimetières et opérations relevant de la police administrative

460

Opérations de gestion et d'entretien des cimetières :

ces opérations prévues aux articles L2321-2-14° du CGCT et L2223-1 du CGCT comprennent :

- la construction, la réfection ou l'entretien de la clôture du cimetière ;

- l'entretien de monuments funéraires menaçant ruine en cas de défaillance des propriétaires ;

- l'élagage des arbres et l'entretien de la voirie dans le cimetière ;

- les opérations d'exhumation des restes mortels dans des sépultures en terrain commun au terme du délai de rotation, dans des concessions non renouvelées ou dans des concessions en état d'abandon ;

- la translation des restes mortels de sépultures d'un cimetière désaffecté vers un nouveau cimetière ;

- la construction et la gestion de columbariums dans l'enceinte du cimetière ;

- l'aménagement et l'entretien du jardin du souvenir dans l'enceinte du cimetière ;

- la construction et l'entretien du dépositoire (dépôt des corps après mise en bière) ;

- la construction, l'entretien et la gestion du caveau provisoire pour les dépôts temporaires ;

- la gestion des concessions de terrains et de cases de columbariums.

Ces opérations ne peuvent être exercées que par la commune ou un établissement public de coopération intercommunale et ne peuvent pas être déléguées.

470

Opérations relevant d'une mission de police administrative :

ces opérations, qui relèvent de la compétence du maire, comprennent :

- la surveillance des opérations consécutives au décès (article L2213-14 du CGCT) ;

- la police du cimetière (conservation du domaine public, ordre public et salubrité publique) (article L2213-8 du CGCT) ;

- l'organisation des obsèques des personnes dépourvues de ressources suffisantes (articles L2223-27 du CGCT et L2213-7 du CGCT) ;

- l'enlèvement des corps des personnes décédées sur la voie publique (article L2213-7 du CGCT) ;

- l'organisation des obsèques en cas de catastrophe (article L2213-7 du CGCT).

2° régime fiscal

480

En application des articles 206-1 du CGI et 1654 du CGI et de l'article 165 de l'annexe IV au CGI, les organismes de l'État, des départements ou des communes ayant un caractère industriel ou commercial entrent dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés de droit commun s'ils sont dotés de l'autonomie financière (cf. I).

a° Les régies municipales de pompes funèbres gèrent un service public industriel et commercial

490

Le Conseil d'État a précisé dans un avis du 19 décembre 1995 que le service extérieur des pompes funèbres revêt le caractère d'un service public industriel et commercial en raison de la fin du monopole communal.

b° Les régies municipales de pompes funèbres sont dotées de l'autonomie financière

500

Ainsi que cela a été précisé au I-C-2-b, dès lors qu'ils sont gérés en régie par les communes ou les syndicats de communes, les services d'intérêts public à caractère industriel et commercial sont dotés de l'autonomie financière (articles L2221-1 du CGCT à L2221-4 du CGCT).

La circonstance qu'une activité soit exploitée, dans les faits, en régie simple reste sans incidence sur le principe de son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, lorsque cette activité aurait dû être dotée de l'autonomie financière en application des dispositions du code général des collectivités territoriales.

Ce principe comporte une exception, correspondant aux régies autorisées à conserver la forme de régie simple sous laquelle elles ont été créées avant le 28 décembre 1926 (article L2221-8 du CGCT).

510

Sous réserve de cette exception, les régies municipales de pompes funèbres, qui doivent être dotées de l'autonomie financière, sont donc passibles de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun dès leur entrée dans le régime concurrentiel.

Cet assujettissement concerne indifféremment les régies dotées de la seule autonomie financière (budget propre distinct de celui de la commune) ou de la personnalité morale et de l'autonomie financière.

c° L'exonération des régies de services publics (art 207-1-6° du CGI) n'est pas applicable aux régies municipales de pompes funèbres

520

Sur ce point, voir les précisions mentionnées au BOI-IS-CHAMP-30-60 au I-B.

II. Organismes publics percevant des revenus patrimoniaux ne se rattachant pas à une activité lucrative

530

Conformément aux dispositions combinées des articles 206-5 du CGI et 219 bis du CGI, les établissements publics -autres que les établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance- de même que les associations et autres organismes de droit privé non soumis à l'impôt sur les sociétés en vertu d'une autre disposition sont, néanmoins, assujettis audit impôt, mais seulement pour certains revenus et à un taux réduit.

540

Il en résulte que les personnes morales -collectivités publiques et privées- autres que les sociétés sont soumises à un régime d'imposition atténuée à l'impôt sur les sociétés dans la mesure où elles recueillent certains revenus fonciers, agricoles, mobiliers ou certains dividendes qui ne se rattachent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

550

S'agissant des organismes publics, il convient d'examiner successivement la situation des collectivités publiques locales (régions, départements, communes, syndicats de communes) et celle des établissements publics sans caractère industriel ou commercial.

A. Collectivités publiques locales

560

En vertu de l'article 207-1-6° du CGI, les régions et les ententes inter-régionales, les départements et les ententes interdépartementales, les communes, les syndicats de communes et syndicats mixtes constitués exclusivement de collectivités territoriales ou de groupements de ces collectivités ainsi que leurs régies de services publics sont exonérés de l'impôt sur les sociétés.

B. Établissements publics sans caractère industriel ou commercial

570

Entrent notamment dans le champ d'application de l'article 206-5 du CGI :

- la Caisse des dépôts et consignations ;

- les chambres d'agriculture ;

- les chambres des métiers et de l'artisanat ;

- l'Établissement national des produits de l'agriculture et de la mer (France AgriMer) ;

- la Caisse nationale d'épargne.

580

Par ailleurs, certains établissements publics à caractère administratif sont placés en dehors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés à taux réduit, ou bien bénéficient, en vertu de dispositions expresses, d'exonérations de l'impôt sur les sociétés.

590

Il en est ainsi notamment des établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance, qui sont expressément exclus (CGI, art. 206-5) du champ d'application de l'impôt sur les sociétés à taux réduit applicable aux établissements publics administratifs.

Remarque : Les établissements publics de recherche et les établissements publics d'enseignement supérieur, sont par ailleurs exonérés d'impôt sur les sociétés pour les revenus tirés des activités conduites dans le cadre des missions du service public de l'enseignement supérieur et de la recherche définies aux articles L. 123-3 du code de l'éducation et L. 112-1 du code de la recherche (CGI, art. 207-1-9°) (cf BOI-IS-CHAMP-50-10).