RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IF-CFE-10-30-10-60-05/08/2015
Date de publication : 05/08/2015
Date de fin de publication : 06/07/2016

IF - Cotisation foncière des entreprises - Personnes et activités exonérées - Exonérations de plein droit permanentes - Activités non commerciales et assimilées

Positionnement du document dans le plan :

IF - Impôts fonciers
Cotisation foncière des entreprises
Titre 1 : Champ d'application
Chapitre 3 : Les personnes et activités exonérées
Section 1 : Exonérations de plein droit permanentes
Sous-section 6 : Activités non commerciales et assimilées

Sommaire :

I. Activités d'enseignement
A. Établissements privés d'enseignement
1. Établissements scolaires privés du premier degré
2. Établissements privés d'enseignement du second degré
3. Établissements privés d'enseignement supérieur
4. Établissements privés d'enseignement agricole
B. Professeurs de lettres, sciences et arts d'agrément et instituteurs primaires
II. Activités artistiques
A. Peintres, sculpteurs, graveurs et dessinateurs
B. Photographes auteurs
1. Qualité de photographe auteur
a. Exposition des œuvres
b. Utilisation des matériels spécifiques
1° Matériel de prise de vue
2° Matériel de développement
2. Caractéristiques des œuvres ouvrant droit à l'exonération
3. Activités susceptibles d'être exonérées
C. Auteurs et compositeurs
D. Artistes lyriques et dramatiques
III. Autres activités non commerciales

A. Sages-femmes et garde-malades
B. Sportifs
C. Corps de réserve sanitaires

1

Certains établissements privés d'enseignement et certaines activités non commerciales et assimilées sont exonérés de cotisation foncière des entreprises (CFE) en application de l'article 1460 du code général des impôts (CGI).

I. Activités d'enseignement

A. Établissements privés d'enseignement

10

Les établissements privés d'enseignement sont passibles de la CFE lorsqu'ils exercent leur activité dans un but lucratif (BOI-IF-CFE-10-20-20-20).

20

Une exonération est toutefois prévue aux 1° et 3° de l'article 1460 du CGI en faveur de certains établissements.

Les établissements privés d'enseignement remplissant les conditions définies aux **I-A § 40 à 100** sont exonérés pour l'ensemble de leurs activités d'enseignement et pour celles qui en constituent le prolongement direct (hébergement des élèves, fourniture de repas aux élèves).

30

En revanche, l'exonération ne s'étend pas :

- aux établissements privés d'enseignement non conventionnés :

(RM Vallon n° 23230, JO Sénat du 23 août 1977, p. 2136 et RM Braillon n° 37792, JO AN du 31 décembre 1977, p. 9252 ; doctrine transposable à la CFE).

(CE, arrêt du 25 février 1985, n° 39703 ; jurisprudence transposable à la CFE) ;

- aux écoles de formation professionnelle d'entreprise (par exemple : les écoles professionnelles d'EDF).

En effet, l'activité réalisée dans ces deux catégories d'établissements est indissociable de l'activité professionnelle taxable de l'entreprise.

1. Établissements scolaires privés du premier degré

40

L'exonération prévue en faveur des instituteurs primaires par le 3° de l'article 1460 du CGI est applicable aux établissements scolaires privés du premier degré. Elle est toutefois réservée aux établissements privés qui dispensent un enseignement conforme aux programmes officiels de l'enseignement primaire. C'est le cas notamment des établissements qui ont passé un contrat avec l'État.

2. Établissements privés d'enseignement du second degré

50

Les établissements privés d'enseignement du second degré sont exonérés par le 1° de l'article 1460 du CGI lorsqu'ils ont passé un contrat avec l'État, en application de l'article L. 442-1 du code de l'éducation.

La loi fixant le statut des établissements d'enseignement privé du second degré est la loi Falloux du 15 mars 1850. Parallèlement, la loi n° 59-1557 du 31 décembre 1959 dite «loi Debré» a permis de définir les rapports actuels entre l'État et les établissements d'enseignement privé.

Les contrats passés entre l'État et les établissements du second degré qui répondent à un besoin scolaire reconnu sont des «contrats d'association à l'enseignement public». Ces contrats peuvent porter sur la totalité des classes de l'établissement ou sur une partie d'entre elles.

Dans les classes sous contrat, l'enseignement doit être dispensé selon les règles générales et les programmes de l'enseignement public par des professeurs relevant du ministère de l'Éducation nationale ou liés à l'État par contrat. En contrepartie, les dépenses de fonctionnement de ces classes sont prises en charge dans les mêmes conditions que celles des classes correspondantes de l'enseignement public.

60

Tous les établissements du second degré qui ont passé ce type de contrat avec l'État sont exonérés de CFE pendant la durée de la convention. Même si le contrat ne porte que sur certaines classes, l'établissement peut bénéficier d'une exonération totale pour l'ensemble de ses activités d'enseignement.

3. Établissements privés d'enseignement supérieur

70

Les établissements privés d'enseignement supérieur sont également exonérés par le 1° de l'article 1460 du CGI :

- lorsqu'ils ont fait l'objet d'une reconnaissance d'utilité publique ;

- ou lorsqu'ils ont passé une convention en application de l'article L. 718-16 du code de l'éducation (ou de l'article L. 719-10 du code de l'éducation en vigueur jusqu'au 23 juillet

2013). Ces textes prévoient que les établissements privés d'enseignement supérieur peuvent passer des conventions de coopération avec les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel. Ces conventions ont notamment pour objet de permettre aux étudiants des établissements privés de subir les contrôles nécessaires à l'obtention d'un diplôme national.

L'exonération concerne également les établissements d'enseignement supérieur privés qui, en vertu de la loi n° 84-52 du 26 janvier 1984 sur l'enseignement supérieur, sont rattachés par décret à un ou plusieurs établissement publics à caractère scientifique, culturel et professionnel ou sont intégrés à un établissement public scientifique, culturel et professionnel.

80

Un répertoire des établissements privés sous contrat conventionnés ou reconnus d'utilité publique est détenu par les services de l'Éducation nationale et peut être porté à la connaissance des services fiscaux.

4. Établissements privés d'enseignement agricole

90

Les établissements privés d'enseignement agricole ayant passé un contrat avec l'État, en application des dispositions de l'article L. 813-1 du code rural et de la pêche maritime à l'article L. 813-7 du code rural et de la pêche maritime, sont exonérés de CFE.

100

L'exonération concerne également les établissements privés de formation professionnelle agricole qui ont passé un contrat avec l'État conformément aux dispositions de l'article L. 813-1 du code rural et de la pêche maritime à l'article L. 813-7 du code rural et de la pêche maritime.

B. Professeurs de lettres, sciences et arts d'agrément et instituteurs primaires

110

En application du 3° de l'article 1460 du CGI, les professeurs de lettres, de sciences et d'arts d'agrément sont exonérés de CFE. Lorsqu'ils sont salariés, ils sont placés hors du champ d'application de l'impôt.

120

Sont exonérés ceux qui enseignent :

- la littérature, les langues vivantes ou les langues mortes, les mathématiques, les sciences physiques, naturelles, les sciences humaines, le droit, etc. (RM Mesmin n° 38144, JO AN du 8 décembre 1977, p. 8415, transposable à la CFE) ;

- le dessin, la peinture, la musique, le chant, la déclamation, la danse ainsi que la culture physique, la gymnastique et les sports en général.

130

L'exonération n'est accordée que si les professeurs dispensent leur enseignement personnellement, soit à leur domicile ou au domicile de leurs élèves, soit dans un local dépourvu d'enseigne et ne comportant pas un aménagement spécial.

Ainsi, doit être exonéré de CFE un professeur de danse qui enseigne dans les conditions suivantes :

- sans le concours d'auxiliaires, il donne lui-même des leçons, à un petit nombre d'élèves, dans une salle qu'il loue quatre heures par semaine et qui fait partie d'un ensemble de salles où d'autres professeurs, dont l'activité est entièrement indépendante de la sienne, dispensent également l'enseignement de la danse ou de la culture physique ;

- l'existence de cours de danse est signalée par une plaque à l'entrée de l'immeuble, mais le nom du professeur et les heures de ses leçons ne sont pas mentionnés ;

- la salle utilisée ne comporte que le minimum d'aménagement strictement nécessaire à l'enseignement de la danse.

Dans ces circonstances, et eu égard à la faible importance des moyens mis en œuvre, l'intéressé ne peut être regardé comme exploitant un établissement d'enseignement mais comme exerçant son activité en qualité de professeur d'art d'agrément (CE arrêt du 3 mars 1976, n° 00970, transposable à la CFE).

Bénéficient également de l'exonération, les personnes qui n'exploitent pas un établissement d'enseignement mais se bornent à donner des cours, conférences et séminaires, à titre indépendant, pour le compte d'associations privées assurant la formation professionnelle continue, ou de tous autres établissements privés (RM Mesmin n° 38144, JO AN du 8 décembre 1977, p. 8415, transposable à la CFE).

140

En revanche, l'exonération ne concerne pas :

- les professeurs qui possèdent un véritable établissement ouvert au public, c'est-à-dire un local affecté spécialement aux cours, ayant un aménagement professionnel caractérisé et dans lequel les élèves sont reçus habituellement par groupe ;

- les entreprises qui donnent des cours par correspondance (enseignement à distance) ;

- les professeurs qui dispensent un enseignement pratique (exemples : dactylographie, informatique, couture, cuisine, conduite automobile).

150

En ce qui concerne les établissements privés d'enseignement, il convient de se reporter au I-A § 10 et suivants.

160

Les modalités d'imposition à la taxe professionnelle des activités exercées par les titulaires d'un brevet d'État d'alpinisme, de ski, de parapente et de canyonisme sont précisées par le rescrit n° 2007/57 du 8 janvier 2008 transposable à la CFE.

RES n°2007/57 (IDL) du 8 janvier 2008 : Modalités d'imposition des activités exercées par les titulaires d'un brevet d'Etat d'alpinisme, de ski, de parapente et de canyonisme.

***QUESTION** : Quelles sont les modalités d'imposition à la [CFE] (...) des guides de montagnes, titulaires d'un brevet d'État ?*

***RÉPONSE** :*

En ce qui concerne le régime applicable notamment aux guides de montagne en matière de [CFE] (...), compte tenu des particularités des activités de ces professionnels, qui nécessitent tant la transmission d'un savoir-faire propre que la mobilisation de connaissances et de techniques liées à leur pratique dans un environnement spécifique, l'enseignement représente une part prépondérante dans l'exercice de ces activités.

Dès lors, les titulaires du brevet d'État d'alpinisme, de ski, de parapente et de canyonisme bénéficient de l'exonération de [CFE] (...) telle que prévue par les dispositions du 3° de l'article 1460 du CGI, dans l'exercice des activités liées à ces brevets, y compris lorsque celles-ci se traduisent par des prestations d'encadrement et d'accompagnement de personnes en milieu montagnard.

Il est rappelé que les structures qui regroupent ces professionnels en mettant à leur disposition un local et du matériel et en assurant l'accueil commun de la clientèle sont assujetties à la [CFE] (…).

II. Activités artistiques

A. Peintres, sculpteurs, graveurs et dessinateurs

170

En application du 2° de l'article 1460 du CGI, sont exonérés de CFE les peintres, sculpteurs, graveurs et dessinateurs considérés comme artistes et ne vendant que le produit de leur art.

180

Remplit cette condition celui qui exécute des œuvres dues à sa conception personnelle, soit seul, soit avec les concours limités indispensables à l'exercice de son art.

> *En revanche, un contribuable qui exploite un atelier de dessins dans lequel il emploie plusieurs collaborateurs exécutant, sous sa direction, les travaux de préparation et de mise au net qu'appellent ses créations ne peut bénéficier de l'exonération de taxe professionnelle prévue par les dispositions du 2° de l'article 1460 du CGI en faveur des artistes ne vendant que le produit de leur art (CE, arrêt du 27 juillet 1988, n° 55208, transposable à la CFE).*

190

Il convient également, en règle générale, d'imposer celui qui exécute des travaux d'après des modèles fournis par des tiers.

200

De même, ne peut être considéré comme vendant le produit de son art, celui qui, pour exécuter ou reproduire des œuvres dont il est l'auteur, exploite un établissement dans lequel le travail industriel est prédominant et le travail artistique secondaire.

> *Un contribuable dont l'activité consiste essentiellement en l'exécution, sur commande, d'œuvres graphiques publicitaires composées de textes et de photographies ne peut bénéficier de l'exonération prévue par le 2° de l'article 1460 du CGI, quelle que soit la part de création de l'intéressé (CE arrêt du 9 juillet 1980, n° 12982, transposable à la CFE).*

210

De manière plus générale, les exonérations étant d'application stricte, l'exonération prévue au 2° de l'article 1460 du CGI ne concerne que les professions limitativement énumérées à cet article sans aucune possibilité d'assimilation.

B. Photographes auteurs

220

En application du 2° bis de l'article 1460 du CGI, sont exonérés de CFE les photographes auteurs, pour leur activité relative à la réalisation de prises de vues et à la cession de leurs œuvres d'art au sens de l'article 278 septies du CGI et du I de l'article 278-0 bis du CGI ou de droits mentionnés au g de l'article 279 du CGI et portant sur leurs œuvres photographiques.

1. Qualité de photographe auteur

230

Sont considérés comme photographes auteurs les photographes qui réalisent des prises de vue artistiques (qu'elles donnent ou non lieu à un tirage), soit seuls, soit avec des concours limités indispensables à l'exercice de leur art (le cas échéant éclairagiste, accessoiriste, maquilleuse).

240

Sont donc exclues du bénéfice de cette mesure les entreprises qui emploient des photographes, y compris les agences de photographes, étant précisé qu'en application des dispositions du 2° de l' article 1458 du CGI les agences de presse agréées sont exonérées de CFE (BOI-IF-CFE-10-30-10-40 au I-D § 210).

250

Néanmoins, les photographes salariés par ces agences qui, parallèlement et à titre personnel, réalisent des photographies pouvant être considérées comme des œuvres d'art peuvent bénéficier de l'exonération, dès lors que l'ensemble des conditions exposées aux **II-B § 260 à 400** sont remplies.

260

La qualité de photographe auteur peut notamment être appréciée en fonction des indices suivants.

a. Exposition des œuvres

270

Le photographe justifie de l'exposition de ses œuvres dans des institutions culturelles (régionales, nationales ou internationales), muséales (musées, expositions temporaires ou permanentes) ou commerciales (foires, salons, galeries, etc.), voire de leur présentation dans des publications spécialisées.

La preuve de ces expositions ou présentations peut être apportée par tout moyen, indépendamment du volume d'affaires réalisé par le photographe.

280

A cet égard, l'affiliation à l'association pour la gestion de la sécurité sociale des auteurs (AGESSA) est significative, car elle témoigne de la démarche d'auteur du photographe. Elle n'est toutefois pas suffisante pour conférer, par elle-même, aux travaux photographiques le caractère d'œuvre d'art.

b. Utilisation des matériels spécifiques

290

Le photographe utilise des matériels spécifiques tant en termes de prise de vue que de développement.

1° Matériel de prise de vue

300

Il peut être constitué de matériel léger (de format vingt-quatre par trente-six pour la réalisation par exemple de photographies à main levée instantanée) et de matériel moyen-format (par exemple pour la réalisation de photographies de personnages en studio ou en extérieur).

Des appareils de mesure de la lumière, des cellules, des flashmètres, des luxmètres, des thermocolorimètres, des écrans réflecteurs, des flashs peuvent également être utilisés pour réaliser des photographies d'art.

2° Matériel de développement

310

Le tirage des épreuves d'un photographe artiste nécessite un matériel adapté lui permettant de contrôler directement le résultat de ses prises de vues. Ce matériel permet d'agir sur le choix des cadrages, des formats, de la qualité des finis et papiers photographiques et du contraste souhaité.

Ce matériel se compose d'agrandisseurs moyen ou grand format, de format six par sept centimètres, d'éclairage inactinique, de cuves ou machines de traitement, d'appareils de mesure, de densitomètres, de luxmètres et d'intégrateurs.

320

L'utilisation de matériels numériques ne fait pas obstacle à la reconnaissance de la qualité de photographe auteur.

2. Caractéristiques des œuvres ouvrant droit à l'exonération

330

Ne peuvent être considérées comme des œuvres éligibles à l'exonération de CFE que les photographies qui portent témoignage d'une intention créatrice manifeste de la part de leur auteur et qui sont donc des œuvres de l'esprit au sens de l'article L. 112-2 du code de la propriété intellectuelle.

Tel est le cas lorsque le photographe, par le choix du thème, les conditions de mise en scène, les particularités de prise de vue ou toute autre spécificité de son travail touchant notamment à la qualité du cadrage, de la composition, de l'exposition, des éclairages, des contrastes, des couleurs et des reliefs, du jeu de la lumière et des volumes, du choix de l'objectif et de la pellicule ou aux conditions particulières du développement du négatif, réalise un travail qui dépasse la simple fixation mécanique du souvenir d'un événement, d'un voyage ou de personnages et qui présente donc un intérêt artistique pour tout public.

340

Il résulte de ce qui précède que sont exclues du bénéfice de l'exonération de CFE les activités consistant à réaliser et à commercialiser les photographies d'identité, les photographies scolaires, ainsi que les photographies de groupes.

350

En outre, les photographies dont l'intérêt dépend avant tout de la qualité de la personne ou de la nature du bien représenté ne sont pas, d'une manière générale, considérées comme des

photographies d'auteurs. Tel est le cas des photographies illustrant des événements familiaux ou religieux (mariages, communions, etc.), ou, en règle générale, des évènements d'actualité (photos de mode, photos de personnalités politiques, du spectacle, etc.).

360

Cependant, les photographies d'actualité peuvent constituer des œuvres d'art lorsque les prises de vue sont effectuées dans le cadre d'une démarche artistique telle que précisée au **II-B-2 § 330** et lorsque leur auteur a la qualité de photographe auteur telle que définie au II-B-1 § 230.

365

Il ressort des **II-B-2 § 330** à **II-B-2 §360** que sont éligibles au bénéfice de l'exonération de CFE toutes les œuvres de l'esprit, qu'elles soient œuvres de commande ou œuvres préexistantes, dès lors qu'elles relèvent d'une démarche artistique et portent témoignage d'une intention créatrice manifeste de la part de leur auteur, et que seules sont exclues les œuvres mentionnées aux **II-B-2 § 340 à 350**.

370

Constituent également des œuvres d'art les photographies prises par l'artiste, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires, tous formats et supports confondus et qui présentent les caractéristiques ci-dessus évoquées.

3. Activités susceptibles d'être exonérées

380

Les photographes auteurs sont exonérés pour leur activité relative à la réalisation de prises de vues et :

- à la cession de leurs œuvres d'art (tirages originaux signés et numérotés, cf. **II-B-2 § 370**), dès lors qu'elles remplissent les conditions exposées au **II-B-2 § 330** ;

- à la cession de leurs droits patrimoniaux (droits de reproduction et droits de représentation définis de l'article L. 122-1 du code de la propriété intellectuelle à l'article L. 122-12 du code de la propriété intellectuelle) relatifs à leurs œuvres d'art. L'utilisation postérieure de ces droits par le cessionnaire à des fins commerciales ou publicitaires ne fait pas obstacle au bénéfice de l'exonération. Sont également exonérées les cessions de droits patrimoniaux relatifs à des photographies réalisées par un photographe auteur qui n'ont pas donné lieu à un tirage dès lors qu'elles constituent une œuvre de l'esprit en application de l'article L. 112-2 du code de la propriété intellectuelle et qu'elles portent témoignage d'une intention créatrice manifeste de la part de leur auteur telle que décrite au **II-B-2 § 330 à 350**.

390

Il s'ensuit que les photographes auteurs ne peuvent être exonérés au titre des activités de cession des œuvres (ou des droits portant sur des œuvres) que si ces œuvres se rapportent à des vues qu'ils ont prises.

400

Un photographe auteur peut donc à la fois réaliser des activités passibles de la CFE et des activités exonérées.

> **Exemple** : Un photographe réalise conjointement des photographies visées au **II-B-2 § 340 et 350** et des photographies pouvant être considérées comme des œuvres d'art, sans que le bénéfice de l'exonération ne soit remis en cause.

Dans cette hypothèse, il appartient au redevable, sous sa propre responsabilité, de déterminer les bases imposables à la CFE. En cas d'affectation conjointe des locaux aux activités imposables et exonérées, les bases relatives à ces locaux doivent être réparties au prorata des durées d'utilisation respectives.

C. Auteurs et compositeurs

410

En application du 3° de l'article 1460 du CGI, les auteurs et les compositeurs sont exonérés de CFE.

Le terme «auteur» désigne les écrivains, c'est-à-dire les auteurs de livres, brochures et autres écrits littéraires et scientifiques ainsi que les auteurs d'œuvres dramatiques.

Le terme «compositeur» désigne les auteurs d'œuvres musicales et chorégraphiques.

420

Seuls sont susceptibles d'être considérés comme auteurs les traducteurs dont les œuvres sont imprimées et diffusées dans le public par une ou plusieurs entreprises d'édition et qui perçoivent à ce titre des droits d'auteur fixés soit au forfait, soit en fonction du chiffre de vente des ouvrages édités.

Tel est le cas, en particulier, des traducteurs qui bénéficient des prestations du régime de sécurité sociale institué par la loi n° 75-1348 du 31 décembre 1975, régime de l'association pour la gestion de la sécurité sociale des auteurs (AGESSA).

D. Artistes lyriques et dramatiques

430

En application du 4° de l'article 1460 du CGI, les artistes lyriques et dramatiques sont exonérés de CFE.

Ces personnes ont généralement le statut de salarié et sont donc placées hors du champ d'application de l'impôt.

L'exonération ne concerne donc que les titulaires de bénéfices non commerciaux.

440

Un artiste qui agit comme un véritable entrepreneur de spectacles est imposable.

III. Autres activités non commerciales

A. Sages-femmes et garde-malades

450

Sont également exonérés de CFE les sages-femmes et les garde-malades, sauf s'ils tiennent une maternité, une maison de repos ou de soins (CGI, art. 1460, 5°).

Sont assimilés aux garde-malades les aidants familiaux tels que définis par l'article R. 245-7 du code de l'action sociale et des familles.

460

Les activités relevant de la profession d'infirmière sont imposables.

B. Sportifs

470

Conformément au 7° de l'article 1460 du CGI, les sportifs sont exonérés de CFE pour la seule pratique de leur sport.

C. Corps de réserve sanitaires

480

L'activité des membres du corps de réserve sanitaire est exonérée de CFE, en application du 9° de l' article 1460 du CGI.

Il s'agit des membres du corps de réserve sanitaire constitué dans les conditions mentionnées de l' article L. 3131-1 du code de la santé publique à l'article L. 3136-1 du code de la santé publique.

En application de l'article L. 3132-1 du code de la santé publique, en vue de répondre aux situations de catastrophe, d'urgence ou de menace sanitaires graves sur le territoire national, il est institué une réserve sanitaire ayant pour objet de compléter, en cas d'événements excédant leurs moyens habituels, ceux mis en œuvre dans le cadre de leurs missions par les services de l'État, des collectivités territoriales, des agences régionales de santé, des établissements publics de santé et des autres personnes participant à des missions de sécurité civile.