

Champ d'application de l'impôt sur les sociétés à un SPIC constitué par un centre de vacances géré par une régie départementale

Lire les conclusions de :

Laurent Levy Ben Cheton

Conclusions du rapporteur public

Lire les commentaires de :

Laurent Mallavaux

Assujettissement à l'impôt sur les sociétés d'une régie départementale d'un service public à vocation sociale

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 12LY24157 – Ministre de l'économie et des finances c/ Centre départemental de Méjannes le Clap – 22 mai 2014 – C+ [↗](#)

INDEX

Mots-clés

Impôt sur les sociétés, SPIC, Activité à caractère lucratif de nature économique, Assujettissement, Exonération, Régie départementale

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public Note universitaire

Résumé

¹ Il résulte de la combinaison des dispositions du 1 de l'article 206 et de l'article 1654 du code général des impôts qu'une régie d'une collectivité territoriale, dotée ou non de la personnalité morale, n'est pas passible de l'impôt sur les sociétés si le service qu'elle gère ne relève pas, eu égard à son objet ou aux conditions particulières dans lesquelles il est géré, d'une exploitation à caractère lucratif. Et il résulte des dispositions du 6° du 1 de l'article 207 du code général des impôts que si le service que gère une régie relève d'une exploitation à caractère lucratif, elle ne bénéficie de l'exonération d'impôt sur les sociétés que si la collectivité territoriale a le devoir d'assurer ce service, c'est-à-dire si ce service est indispensable à la satisfaction de besoins collectifs intéressant l'ensemble des habitants de la collectivité territoriale.

² La Cour considère que le Centre départemental de Méjannes le Clap ne peut utilement invoquer la circonstance que le Tribunal administratif de Nîmes a prononcé dans le cadre d'une précédente instance la décharge des cotisations à l'impôt sur les sociétés auxquelles l'administration fiscale avait assujéti l'association qui exploitait auparavant le service susdécrit au motif qu'elle n'exerçait pas une activité à but lucratif. Le Centre ne peut davantage utilement se référer aux dispositions de ses statuts ou au caractère désintéressé de sa gestion pour contester son assujettissement à l'impôt sur les sociétés au regard des critères susmentionnés, ni se prévaloir de l'absence d'offre privée concurrente dans son secteur géographique.

Conclusions du rapporteur public

Laurent Levy Ben Cheton

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6167](https://doi.org/10.35562/alyoda.6167)

¹ Cette affaire pose l'intéressante question des conditions d'assujettissement d'un service public local à l'impôt sur les sociétés : elle pourrait être résumée en ces termes : lorsqu'elle gère un service public industriel et commercial (SPIC), une personne publique doit-elle être systématiquement regardée comme se livrant à une « exploitation ou à des opérations de caractère lucratif » au sens de l'article 206 du code général des impôts, dont les dispositions régissent le champ d'application de l'impôt sur les sociétés (IS) ?

² Si sur ce point, la jurisprudence est rare, elle a en revanche connu une riche actualité dans les années récentes, et n'a été fixée qu'en 2012, par deux décisions du Conseil d'Etat. Seuls deux arrêts de CAA, ont depuis lors eu l'occasion d'appliquer cette grille, pour la mise en œuvre de laquelle, on le verra, quelques précisions méritent encore d'être apportées.

³ Le CENTRE DEPARTEMENTAL DE MEJANNES LE CLAP est une régie départementale, dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière, qui a été créée par délibération du conseil général du Gard en date des 18 décembre 2001 et 2002.

⁴ Il s'agit donc, derrière cette qualification formelle de « régie », d'un véritable établissement public local (voyez une décision importante, *bien que non mentionnée au Lebon*, **CE, 10 juillet 1989, Régie départementale des passages d'eau de la Charente-Maritime**, conclusions Mme Liebert-Champagne, note J.F.Lachaume *RFDA* 1991 p.180), personne publique dont l'article 2 de ses statuts nous dit qu'elle gère un service public administratif (SPA), en l'occurrence la gestion d'installations et équipements en vue d'actions éducatives, sportives, culturelles et de découverte de l'environnement, avec possibilité d'hébergement et de restauration.

⁵ En 2004, cette structure a spontanément interrogé les services fiscaux sur sa situation au regard de l'IS : en réponse, elle fut informée qu'elle devait être assujettie à cet impôt dans les conditions de droit commun, et qu'eu égard à l'objet de son activité, non indispensable à la satisfaction des besoins collectifs, elle ne pouvait bénéficier d'aucune exonération.

⁶ Fut alors mise en recouvrement, le 19 février 2009, une cotisation d'impôt sur les sociétés au titre de 2005.

7 La réclamation contentieuse formée par la société, à laquelle il n'a pas été répondu, fut transmise au TA Nîmes, qui a intégralement fait droit à la demande de décharge de cet établissement.

8 Le ministre fait appel du jugement.

9 Précisons, pour information, que, s'agissant d'années d'imposition antérieures (2003/2004), le tribunal administratif de Nîmes (jugement 10 mars 2009) avait déjà eu l'occasion de décharger ce Centre départemental de cotisations d'IS, sur la base d'un motif assez différent, puisqu'il l'avait regardé comme étant exonéré d'IS en vertu de l'article 207 du CGI, ce qui impliquait d'abord qu'il entrât dans le champ de l'article 206 (toutefois, la motivation de cette décision est assez confuse, puisque le Centre y était simultanément qualifié de « dépourvu de but lucratif », ce qui, si tel était le cas, rendrait sans objet la question d'une éventuelle exonération).

10 Saisie par le ministre d'un appel sur ce jugement, la CAA de Marseille avait tout aussi étrangement abandonnée la piste de l'exonération, pour revenir à l'article 206 et juger que « *l'appréciation des premiers juges sur le caractère non-lucratif de l'activité du centre départemental de Méjannes-le-Clap ne saurait être regardée comme entachée d'une erreur manifeste (sic)* »

11 **CAA Marseille, 13 avril 2012, MINISTRE DU BUDGET c/ centre départemental de Méjannes-le-Clap, N° 09MA02005**

12 Les premiers juges ont fondé leur décision (qu'il a classée en C+) sur un raisonnement en 2 temps, au terme duquel ils ont conclu à l'absence d'assujettissement de cette structure à l'IS, au regard de l'article 206-1, d'abord, puis au regard de l'article 1654 CGI et de l'article 165 -1 de l'annexe IV au même code (semblant ainsi distinguer 2 champs d'applications de l'IS prévus concurremment par deux séries de dispositions juxtaposées) :

13 Le Tribunal a ainsi estimé, « en premier lieu », que « *compte tenu de l'objet du service assuré par le CENTRE, de son financement, de son mode d'organisation et de ses conditions d'exploitation, l'activité exercée par le requérant doit être regardée comme présentant un caractère non lucratif, au sens de l'article 206-1 du CGI qui dispose que : " Sont passibles de l'impôt sur les sociétés [les stés commerciales, les stés coopératives, ...], les établissements publics, les exploitations industrielles et organismes des départements et des communes ... et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif "* »

14 Il a ensuite considéré (« en second lieu ») que le Centre départemental de Méjannes-le-Clap n'est pas un EPIC, et que la seule circonstance qu'il offrirait des prestations pouvant également être offertes par des entreprises privées ne caractérise pas, en tant que telle, l'exercice d'une activité commerciale, dès lors que les

conditions dans lesquelles ces prestations sont proposées leur ôtent tout caractère commercial, étant en outre rappelé que le Centre départemental exerce son activité sous forme de régie assurant un service public administratif «

¹⁵ Les premiers juges en ont déduit que cet établissement n'était pas assujéti à l'IS en vertu de l'article 1654 CGI et de l'article 165 -1 de l'annexe IV au même code, qui prévoient respectivement que « *les établissements publics, les exploitations industrielles ou commerciales de l'Etat ou des collectivités locales, (...) doivent acquitter, dans les conditions du droit commun, les impôts et taxes de toute nature auxquels seraient assujetties des entreprises privées effectuant les mêmes opérations* » (1654 CGI), et « *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* » (article 165, 1 de l'annexe IV) .

¹⁶ Une telle césure, entre deux moments du raisonnement, nous semble difficilement compréhensible, puisque s'agissant du champ d'application de l'IS aux personnes publiques, ces deux séries de dispositions ont vocation à se combiner : l'art 206 posant des règles générales, l'article 1654 venant préciser leur application aux entités de droit public (l'article 165, 1 de l'annexe IV se situe à un autre niveau que celui du champ d'application de l'impôt puisqu'il prévoit, en certaines hypothèses, une exonération)

¹⁷ En effet, pour ce qui nous concerne ici, l'art 206 se borne à disposer que " Sont passibles de l'impôt sur les sociétés (...) les établissements publics et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations à caractère *lucratif* "

¹⁸ C'est donc cette dernière notion (caractère lucratif), qui est dirimante, et mérite un examen particulier dans le cas de personnes réputés ne pas poursuivre une telle finalité.

¹⁹ Tel est le cas, outre les personnes publiques, de certains organismes privés, parmi lesquels, principalement, les associations de type loi 1901, dont les statuts mêmes posent une présomption de non-lucrativité, laquelle cependant, fiscalement, ne lie pas l'administration, qui doit vérifier la réalité de ce comportement économique : s'agissant de tels opérateurs de droit privé, à l'inverse de ce qui est le cas pour les personnes publiques, ni la loi ni le règlement n'étant venus préciser les critères du caractère lucratif de leurs activités, cette tâche est échue au juge, qui a retenu deux critères, cumulatifs, dans une décision de Section du 1er octobre 1999 n° 170289, Association Jeune France (RJF 11/99 n° 1354 avec chronique Mme E. Mignon p. 823, concl. J. Courtial BDCF 11/99 n° 104) : exploite ainsi des opérations dépourvues de caractère

lucratif, l'organisme de droit privé dont la gestion est désintéressée et dont l'activité ne s'exerce pas dans des conditions comparables aux autres opérateurs du secteur concurrentiel.

20

En revanche, à la différence des associations, c'est la loi elle-même qui, s'agissant des personnes publiques, nous semble être venue préciser ce qu'il faut entendre par exploitation d'opérations lucratives (assujettissables à l'IS) : tel est en effet l'objet des dispositions spéciales contenues dans l'article 1654 CGI. qui prévoient que « *les établissements publics, les exploitations industrielles ou commerciales de l'Etat ou des collectivités locales, (...) doivent acquitter, dans les conditions du droit commun, les impôts et taxes de toute nature auxquels seraient assujetties des entreprises privées effectuant les mêmes opérations* » (1654 CGI) .

21

A ce texte s'ajoute, de façon parfaitement inutile à notre avis, les dispositions très analogues de l'article 165, 1 de l'annexe IV (dispositions fort anciennes, puisqu'elles remontent à une loi du 31 janvier 1942, modifiée pour la dernière fois en 1975), qui 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* ».

22

C'est en réalité l'alinéa suivant de ce 1. de l'article 165, qui nous semble devoir retenir l'attention, en ce qu'il précise que « le même régime est appliqué à tous les organismes de l'Etat, département, commune, ayant un caractère industriel ou commercial, s'il bénéficie de l'autonomie financière », « à l'exception, en ce qui concerne l'IS, des régies de services publics des départements, communes ou syndicats de communes, qui sont *exonérés* de cet impôt. »

23

Le jugement attaqué a entendu semble t-il en faire application, mais par une étrange surmotivation, « rappelant en outre que le Centre est une régie gérant un SPA ».

24

De tels motifs, selon nous, posent à nouveau quelques problèmes :

25

D'une part, s'agissant d'une exonération, et non du champ d'application de la loi (206 et 1654), un tel moyen n'est sans doute pas d'ordre public et ne saurait être relevé d'office, la régie requérante ne s'en prévalant pas.

26

Surtout, il nous semble assez clair que la notion de « régie de service public des départements et communes », au sens de ces dispositions anciennes, appelle la même interprétation, à la fois constructive et restrictive, que celle donnée en jurisprudence aux dispositions parfaitement semblables (et redondantes) contenues, depuis une loi du 31 janvier 1945, dans l'article 207-1-6°, dont le Conseil d'Etat a jugé dès 1956, que cette exonération ne visait en réalité que les régies locales prenant en charge des services publics essentiels aux

besoins de la population. Cette solution a été réaffirmée dans un arrêt récent, mentionné aux Tables, **CE, 7 mars 2012, Commune de St Cyprien, 33-1970, RJF 2012**, conclusions V. Daumas au BDCF 2012, et Chronique Emilie Bogdam-Tognetti in RJF 2012.

27 A l'évidence, un centre de loisirs sportifs n'a pas pour objet de satisfaire à proprement parler, à ce type de besoins fondamentaux (au contraire par exemple de la distribution d'eau, de l'assainissement, ...)

28 Compte tenu de la forte similitude de ces deux séries de dispositions, qui à nos yeux organisent une exonération identique, nous vous invitons à transposer à l'article 165-1 Annexe IV cette jurisprudence « **Commune de St Cyprien** » rendue pour l'application de l'article 207.

29 Revenons alors au champ d'application de l'IS (art 206 et 1654 du CGI), pour constater donc que, dans son architecture même, le raisonnement tenu par les premiers juges nous paraît structurellement erroné, en ce qu'il juxtapose 2 examens présentés à tort comme distincts :

30 1°) le Centre est-il assujettissable à l'IS en vertu de l'article 206 ?

31 2°) si non, le Centre est-il assujettissable à l'IS en vertu des articles 1654 CGI et 165-1 annexe IV ?

32 On l'a dit, nous ne sommes pas en présence de deux séries de dispositions définissant concurremment des champs d'applications distincts ou complémentaires à l'IS, mais d'un texte posant un principe général (art 206) et d'un second venant le préciser en ce qu'il trouve à s'appliquer aux organismes publics.

33 Aussi, la notion de « personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif » est, dans le cas d'un service public local, entièrement définie par les articles 1654 du CGI et 165-1 de l'annexe IV.

34 Ceci n'a pas une portée seulement théorique, puisque cette méprise nous semble avoir conduit le TA à mobiliser, ensuite, les critères jurisprudentiels retenus pour les associations et autres organismes de droit privé, et l'a notamment amené à vérifier l'existence d'une gestion désintéressée, *ce qui n'a aucun sens en présence d'une personne publique*. Nous vous renvoyons sur ce point aux très éclairantes conclusions de Vincent Daumas, sur CE, Commune de la Ciotat - Communauté Urbaine Marseille Provence Métropole, du 20 juin 2012 (n° 0341410) .

35 Le jugement attaqué devant vous (bien qu'il a, au contraire de l'arrêt censuré dans la jurisprudence précitée, retenu une gestion désintéressée) est incontestablement entaché de la même erreur de

droit, en ce qu'il se fonde sur ce critère inopérant du « désintéressement ».

³⁶ Le Conseil d'Etat n'ayant cependant pas réglé au fond l'affaire « Commune de la Ciotat », vous ne trouverez pas dans cette décision l'application concrète de l'exacte grille de lecture permettant de déterminer les critères exacts d'assujettissement à l'IS des régies locales, qu'elles soient personnalisées ou seulement dotées de l'autonomie financière (cette différence n'ayant sur ce point aucune incidence) .

³⁷ En revanche, cette grille vous est largement révélée par son « Considérant de principe », jugeant *« qu'il résulte de la combinaison des dispositions du 1 de l'article 206 du code général des impôts et de l'article 1654 du même code qu'une régie d'une collectivité territoriale, dotée ou non de la personnalité morale, n'est pas passible de l'impôt sur les sociétés si le service qu'elle gère ne relève pas, eu égard à son objet ou aux conditions particulières dans lesquelles il est géré, d'une exploitation à caractère lucratif ; »*

³⁸ Ces motifs sont au demeurant parfaitement éclairés par V . Daumas, qui dans ses conclusions rappelle que :

³⁹ *- Par l'objet du service il faut entendre la teneur de la prestation exécutée par la collectivité. Si elle est de la nature de celles que des entreprises privées poursuivant un but lucratif sont susceptibles de rendre, cela plaide en faveur du caractère lucratif de l'activité. Si tel n'est pas le cas, par exemple si est en cause une activité de police ou de réglementation, celle-ci ne peut être regardée, par construction, comme relevant d'une exploitation lucrative.*

⁴⁰ *- Ce premier critère doit toutefois, et ce point est fondamental, être combiné avec l'examen des conditions particulières dans lesquelles le service est rendu. Ainsi, même dans le cas où le service rendu n'est pas différent, par son objet, de ceux que proposent des entreprises privées, les conditions particulières dans lesquelles la collectivité publique rend ce service pourront révéler qu'elle s'est placée, en réalité, en dehors du cadre d'une exploitation à but lucratif.*

⁴¹ *Tel sera le cas, par exemple, si elle choisit de rendre le service gratuitement ou de le tarifer à un prix ne permettant la couverture que d'une partie de ses coûts, en le finançant principalement par d'autres ressources comme des impôts ou des subventions. Tel sera encore le cas si la collectivité applique des tarifs différenciés selon les ressources des bénéficiaires du service : une telle démarche révèle la poursuite d'un objectif qui est autre que lucratif*

⁴² *(...) En examinant l'objet du service, il s'agit peu ou prou de vérifier si la collectivité publique se trouve en situation de concurrence potentielle avec des entreprises privées ; en examinant les conditions*

dans lesquelles il est rendu, il s'agit de déterminer si elle agit comme l'une d'elles. »

43

Il nous semble que nous sommes alors très proche de la grille de distinction jurisprudentielle permettant de distinguer SPA/SPIC (*Union Syndicale des Industries Aéronautiques*, CE, 16 novembre 1956, au R) , et que, y compris (ou a fortiori) pour la question fiscale qui nous occupe, cette qualification porte sur un objet d'ordre matériel (l'activité de service public) : peu importe, s'agissant en l'occurrence d'un service personnalisé, que l'établissement public ait été statutairement qualifié d'EPA ou d'EPIC par la collectivité qui l'a créée. (par exemple, pour l'assujettissement total à l'IS d'un établissement public à double visage, pourtant statutairement qualifié d'EPA : **CE, 19 mars 2001, N° 192971, B, Port autonome de la Nouvelle-Calédonie**, conclusions Bachelier)

44

Vous n'êtes donc naturellement pas lié par celle retenue dans les statuts de notre Régie départementale, dont l'article 2 « *charge le Centre d'un service public administratif de gestion et d'animation des équipements confiés par le département, en vue d'actions éducatives et de formations en matière sportive, culturelle et environnementale au bénéfice principalement des publics scolaires et associatifs.* »

45

Aussi, il est de votre office de qualifier *in concreto* la nature de l'activité taxable (ou non), en vous détachant de la qualification retenue dans les statuts. C'est là une autre erreur de droit du jugement, étrangement rédigé en ces termes : « *la qualification de service public industriel et commercial que le service entend opposer au CENTRE (...) ne résulte pas davantage de l'instruction ; les conditions dans lesquelles ces prestations sont proposées leur ôtent tout caractère commercial, étant en outre rappelé que le CENTRE DEPARTEMENTAL DE MEJANNES LE CLAP exerce son activité sous forme de régie assurant un service public administratif* »

46

Concédons, en l'espèce, qu'une fois purgé de l'erreur de droit susanalysée, le jugement s'est attaché, ensuite, à examiner également de façon assez complète l'objet du service, et ses conditions d'exploitations, sans d'ailleurs toujours bien dissocier les deux. Pour en tirer, nous le verrons, des conclusions discutables.

47

L'objet du service, qui ici est de vendre des prestations de séjour-vacances à caractère éducatif et sportif, nous paraît clairement être de la nature de celles que des entreprises privées poursuivant un but lucratif sont susceptibles de rendre, notamment dans le secteur du tourisme vert et des séjours thématiques à destination d'un public jeune, et à connotation sportives (clubs-vacances, voire tout simplement colonies de vacances).

48 Il nous semble résulter donc de la nature même de ce service que la Régie se trouve, pour citer à nouveau Vincent Daumas, « *en situation de concurrence potentielle avec des entreprises privées* ».

49 **Vous pourriez alors hésiter sur le point de savoir si, s'agissant de l'assujettissement à l'IS d'une personne gérant un service public, il convient de s'attacher à une situation de concurrence potentielle, ou effective.**

50 **Ce point a été récemment synthétisé, mais s'agissant du cas des associations sportives, et non de personnes publiques, dans les conclusions de F. Aladjidi (BDCF 5/13 n°) sur CE 13 février 2013 n° 342953, 9e et 10e s.-s., Association Groupe de plongée de Carantec (RJF 5/13 n° 472),** qui rappelait d'abord que, s'agissant d'IS et non de TVA, une fâcheuse erreur de droit consisterait à s'estimer tenu de transposer aux associations sportives le raisonnement consacré dans la décision Commune de Saint-Jorioz **(CE 23 décembre 2010 n° 307856, 9e et 10e s.-s., RJF 3/11 n° 0296, conclusions C. Legras au BDCF 3/11 n° 030),** décision faisant application des dispositions de l'article 256 B du CGI qui n'exonèrent de TVA les personnes morales de droit public que « *lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence* » et qui ont été prises pour transposer l'article 4-5 de la directive 77/388/CEE du 17 mai 1977 , lequel impose notamment que soient assujetties à la taxe les activités et opérations accomplies par les communes, « *dans le cas où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance* ».

51 M. Aladjidi rappelait qu'il convenait en effet de limiter à son exact champ d'application, la jurisprudence « *Isle of Wight Council et autres* » (CJCE, 16 septembre 2008, C-288/07) *par laquelle le juge communautaire juge que les distorsions de concurrence doivent être évaluées par rapport à « l'activité en cause, en tant que telle, sans que cette évaluation porte sur un marché local en particulier »* : en effet, cet arrêt de la CJUE ne vaut que pour l'application de la 6^{ème} directive, et plus précisément pour certaines dispositions de celle-ci, notamment **l'article 4-5 de la directive 77/388/CEE du 17 mai 1977** , visant l'assujettissement à TVA des activités des personnes publiques.

52 Il en déduisait que pour juger de l'assujettissement à TVA des associations sportives, et a fortiori à l'IS et à la TP, la jurisprudence « *Ile de Wight* » est hors champ, l'appréciation du caractère lucratif devant s'apprécier, pour ce type d'associations, au terme d'un examen *in concreto* de la concurrence effective, dans une zone géographique pertinente.

53 Aussi, dans notre affaire, s'agissant de l'article 206 (IS) et non de l'article 256 B (TVA), nous devons d'abord souligner que cette jurisprudence de la CJCE est dépourvue de toute portée *directe*.

54 Pour autant, s'agissant ici d'une personne publique, et non d'une association, devez-vous, afin d'examiner si l'objet de l'activité en litige poursuit un but lucratif, au sens de l'article 206, en ce qu'elle entre, notamment, en concurrence avec l'initiative privée, examiner la situation de concurrence de façon abstraite (concurrence potentielle), ou concrète (concurrence effective) ?

55 Si l'on ferme la parenthèse consacrée à la jurisprudence en matière d'associations, pour revenir aux services publics, nous ne trouverons pas, en matière d'IS d'éclaircissement direct dans la jurisprudence du Conseil d'Etat (l'arrêt Commune de la Ciotat ayant procédé à un renvoi).

56 Reste cependant que sur ce point (ie. l'objet du service), la jurisprudence en matière de taxe professionnelle est pleinement transposable à l'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices, ainsi que le rappelait V. Daumas, dans ses conclusions précitées, puisqu' », il résulte des termes de l'article 1447 du code général des impôts que l'Etat n'est assujetti à la taxe professionnelle que pour ceux de ses services qui poursuivent une activité à caractère lucratif dans les conditions d'exercice habituel d'une profession assujettie à la taxe professionnelle. »

57 Or, en matière de taxe professionnelle, il a été jugé en 2007 que l'appréciation de la situation concurrentielle de l'exercice d'un service public, afin de rechercher s'il poursuit un but lucratif, s'entend d'une concurrente effective et concrète (**CE, N° 272727, 16 mai 2007, Communauté de communes du pays de Landerneau-Daoulas, en B**) :

58 « *Dans le cas où un service public administratif, dont la mission est présumée s'exercer dans des conditions excluant tout but lucratif, développerait des activités revêtant néanmoins un tel caractère, ces activités ne rendraient l'Etat passible de la taxe professionnelle que si les services ainsi offerts le sont de manière habituelle et en concurrence, dans la même zone géographique d'attraction, avec ceux proposés au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique. (et dans des conditions semblables)* »

59 Précisons que si cette décision de 2007 a été partiellement abandonnée en 2012, c'est seulement (on l'a vu) en ce qu'elle transposait aux personnes publiques le critère de la gestion désintéressée issue de la jurisprudence « Jeune France » applicable aux associations privées, pour le surplus, elle est présentée

(implicitement, au Lebon) comme restant parfaitement applicable, notamment quant à l'appréciation qui est faite du caractère lucratif de l'activité, à l'aune de l'objet et des modalités d'exploitation.

60 On s'attacherait alors à examiner si les prestations de service proposées par le CENTRE sont effectivement en concurrence avec des offres de même nature proposées au même public, et dans la même zone géographique d'attraction, par des entreprises commerciales.

61 Alors pourtant que cet arrêt, mentionné aux tables, n'est, *sur ce point*, pas expressément abandonné, et est par conséquent réputé refléter l'état le plus récent de la jurisprudence sur la question qui nous occupe, l'hésitation est toutefois pour le moins permise, puisque dans ses conclusions sur « Commune de la Ciotat », Vincent Daumas fait, quant à lui, état d'une « activité *de nature à [entrer en] (...) concurrence potentielle*. ».

62 Solution impliquant évidemment une définition plus large du champ de l'IS, et identique à celle retenue en matière de TVA.

63 Cette solution présente à nos yeux plusieurs avantages :

64 - elle nous semble d'un maniement plus aisé, tant l'examen *in concreto* vous oblige à tenter de saisir une réalité mouvante, et qui, en régime de preuve objective, ne sera pas aisée à élucider au terme de l'instruction (le présent dossier en est un bon exemple...) ; mais cette facilité d'usage ne saurait évidemment valoir justification en soi ...

65 - elle présente l'avantage, surtout, plus juridique celui-là, de faire se rapprocher, nous semble-t-il, les critères d'identification du SPIC (du moins celui tenant à l'objet du service), en droit fiscal et en droit administratif. (voir sur ce point la Chronique d'Emilie Bogdam-Tognetti, RJF 2012, précitée) .

66 Or, en « contentieux général », c'est bien une conception abstraite de la concurrence qui est mobilisée dans l'objet du SPIC, en ce qu'il constitue une « prestation de vente ou de service semblable à une activité normalement accomplie par des entreprises privées », tant en jurisprudence, d'ailleurs, que dans les textes régissant les services publics locaux (L 2221-1 CGCT définissant les SPIC communaux comme des « exploitations susceptibles d'être gérées par des entreprises privées »). D'ailleurs, ainsi que le souligne le Pr Lachaume dans son précis de « Droit des services publics », la situation monopolistique de l'exploitant, même lorsqu'elle est organisée en droit (SNCF, et jusqu'à récemment EDF, GDF), n'est pas un obstacle à la qualification de SPIC.

67 Ainsi, retenir, pour l'application des articles 206 et 1654 CGI, une conception abstraite de la *situation potentiellement concurrentielle*, plutôt que l'exigence concrète d'une concurrence effective, permettrait *d'éviter de créer des SPIC au sens du droit administratif, et des SPIC au sens du Dt fiscal...*

68 Il convient au demeurant de souligner que les 3 critères classiques issus de la jurisprudence « Synd des Ind. aéronautiques », ne semblent plus, au vu des jurisprudences récentes, être véritablement cumulativement exigés pour renverser la présomption d'administrativité du service, mais seulement constituer la trame d'une impression d'ensemble, au sein de laquelle, cependant, l'objet du service revêt une importance particulière : exprimant cette tendance, voyez notamment :

- 69 - TC 21 mars 2005 Mme Alberti-S. (RFDA 2006, p. 125, note J.F. Lachaume).
- 70 - TC, 16 octobre 2006, Syndicat Interco d'études, travaux, et gestion d'irrigation du canton de Montignac
- 71 - TC, 13 décembre 2010, Hôtel-restaurant de la Mense épiscopale de Strasbourg, au L.

72 Il nous paraît donc souhaitable de rapprocher l'appréciation de « l'objet du service », au sens du 1654 CGI, de la qualification juridique opérée dans la qualification du SPIC en cx général, pour la raison fondamentale qu' à la différence des dispositions régissant l'assujettissement des SP à la TVA, qui elles (suivant en cela la directive) , font *directement* référence à la notion de concurrence (compte tenu du Principe de neutralité de la TVA), vous ne trouverez, en matière d'IS, aucune référence *directe* de cette nature : c'est en revanche, à « l'exploitation industrielle et commerciale de l'Etat et des Cl » que fait référence l'article 1654 CGI, qui clairement entend assujettir ainsi les SPIC aux « impôts de toutes natures auxquels seraient assujetties des entreprises privées effectuant les mêmes opérations », cette dernière formulation semblant à l'évidence renvoyer à une *potentialité abstraite*, (extrêmement voisine de la définition jurisprudentielle de l'objet du SPIC en droit administratif) et non à une concurrence effective.

73 Un dernier avantage, enfin, à retenir la notion, abstraite, de « concurrence potentielle » résiderait selon nous, même si aucun lien direct n'unit les deux, à rapprocher l'examen de la situation fiscale d'une même entité publique, au regard de la TVA, et des impositions directes. (tel est notamment l'avis, on l'a dit, d'E. Bogdam Tognetti dans sa chronique précitée) .

74 Si vous nous suivez, vous abandonnerez alors la grille définie sur ce point par l'arrêt de 2007, ce à quoi, implicitement, semble vous inviter V. Daumas dans ses conclusions de 2012, et qui a été entendu

comme tel tant parmi les commentateurs avisés de cet arrêt, que par les deux seuls arrêts de CAA ayant depuis lors, été amenés à trancher cette question (parmi lesquels, l'arrêt rendu sur renvoi, Commune de la Ciotat, CAAM, 2013, dont la rédaction nous semble parfaite).

75 **Application au cas d'espèce :**

76 **Nous vous invitons donc à juger que, compte tenu de son objet même, le Centre départemental de Méjannes Le Clap entre potentiellement en concurrence avec les entreprises susceptibles de proposer des prestations de nature identique ou similaires.**

77 Cette première condition de la lucrativité, tirée de l'objet du service, nous semble satisfaite, mais si elle est nécessaire, elle n'est pas suffisante, ainsi que le rappelait V. Daumas dans les conclusions précitées.

78 Cette grille (« objet de nature commerciale + conditions d'exploitation de nature commerciale »), pourrait sembler extrêmement proche de celle permettant l'identification, du SPIC, en contentieux général.

79 A cet égard, voyez les conclusions de Mme Liébert-Champagne sous la décision C.E. du 10 juillet 1989, Régie départementale des passages d'eau de la Charente-Maritime, selon qui, à la différence de la taxe professionnelle (ancien article 1447 du CGI), qui s'en tient au seul but lucratif de l'activité économique exercée, l'article 1654 renvoie ensuite à la modalité d'organisation que revêt l'activité, selon les critères classiques du SPA ou du SPIC.

80 Cependant, ne serait-ce que pour satisfaire aux conditions de légalité de sa création même (au regard tant du principe de liberté du commerce et de l'industrie, que du droit de la concurrence), un SPIC local ne saurait poursuivre à titre exclusif une fin lucrative : en prenant en charge une activité économique, il doit nécessairement viser, d'abord, à la satisfaction d'un besoin d'IG suffisant, qui ne résulte pas nécessairement d'une carence de l'initiative privée :

81 - CE, ass, 31 mai 2006, Ordre des avocats du barreau de Paris, 275531 ;

82 - CE, 23 juin 1972, Société la plage de la forêt, p. 477, s'agissant d'une piscine

83 - surtout, CE, 3 mars 2010, Département de la Corrèze, 3306911, aux T.), s'agissant de la légalité de l'institution d'un dispositif départemental de téléassistance afin de favoriser le maintien à domicile des personnes âgées et handicapées, le département intervient en réduction du coût réel de la prestation pour les usagers, et alors même que même si des sociétés privées offrent des prestations de téléassistance

84

Aussi, si bien souvent (comme c'est le cas dans notre dossier, on va le voir), le SPIC local concilie parfaitement la recherche conjointe d'un but d'IG et celle d'un but parfaitement lucratif, les contraintes résultant de l'intérêt public recherché peuvent parfois justifier des pratiques tarifaires décorellées de tout objectif de rentabilité, voire de toute possibilité d'équilibre financier, sans pour autant que le service puisse être nécessairement qualifié de SPA (par exemple TC, 16 oct 2006, Syndicat Interco d'études, travaux, et gestion d'irrigation du canton de Montignac)

85

Dans cette mesure, tout SPIC, même local, ne poursuit pas nécessairement un but lucratif, au sens de l'article 206 du CGI. (voir, encore sur ce point, l'analyse d'Emilie Bogdam-Tognetti)

.

86

Venons-en donc à l'examen des conditions d'exploitation.

87

Le jugement attaqué retient comme premier indice le fait que « *la clientèle (des structures hôtelières privées) ne correspond pas au public accueilli par ce centre qui est majoritairement composé d'associations sportives et notamment de groupes scolaires* » : reste que de nombreux opérateurs privées offrent des séjours à des groupes, mêmes scolaires.

88

Le TA ajoute des indices complémentaires, mais qui appellent la même réponse : « *son public, même si le centre s'adresse à l'ensemble de la population, est essentiellement gardois et principalement composé d'associations sportives (...) plus de 95 % des usagers étaient des adolescents de moins de 18 ans ; que le centre a également une vocation pédagogique et éducative importante* ».

89

A la différence du TA, nous pensons que le caractère essentiellement local du public constitue une donnée peu pertinente pour ce type de prestations (à l'inverse des associations sportives, par exemple) : à supposer même ces données établies (elle ne sont qu'alléguées, et d'ailleurs contestées par le Ministre), il n'en demeure pas moins que le Centre dispose d'un catalogue en ligne sur son site internet, où il est précisé par exemple qu'il n'est distant de Lyon que de 2h30 (évaluation au demeurant plutôt optimiste...).

90

Ce type de publicité commerciale nous semble d'ailleurs, par elle-même rédhitoire : rappelons en effet que dans sa décision « Jeune France », relative à l'exonération de TVA des associations, le Conseil d'Etat soulignait que « *même dans le cas où l'association intervient dans un domaine d'activité et dans un secteur géographique où existent des entreprises commerciales, l'exonération lui est acquise si elle exerce son activité dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales, soit en répondant à certains besoins insuffisamment satisfaits par le marché, soit en s'adressant à un*

public qui ne peut normalement accéder aux services offerts par les entreprises commerciales, notamment en pratiquant des prix inférieurs à ceux du secteur concurrentiel et à tout le moins des tarifs modulés en fonction de la situation des bénéficiaires, sous réserve de ne pas recourir à des méthodes commerciales excédant les besoins de l'information du public sur les services qu'elle offre »

91 Ajoutons que la clientèle visée par cette publicité n'est nullement limitée aux groupes associatifs ou scolaires, mais s'adresse au moins autant à des inscriptions individuelles.

92 **Reste ensuite, à examiner l'indice du financement et de la tarification à l'utilisateur.**

93 Au terme d'une étrange conception de la preuve objective, sur cette question d'OP puisqu'est en cause le champ d'application de la loi fiscale, et qui donc aurait peut-être nécessité une instruction plus « active », le TA retient sur ce point que « *si le service fait valoir que les subventions accordées par les collectivités locales représenteraient désormais seulement 20 % des ressources de la structure, ce que conteste le requérant, lequel fait état d'une participation de 80 % de la collectivité publique, il n'apporte aucun élément à l'appui de ses affirmations* »

94 Le jugement ajoute « *que le centre ne demande qu'une participation de 35 euros par personne pour une journée d'activité, deux repas, un goûter, une nuit d'hébergement et le petit déjeuner* » ; qu'ainsi *l'administration ne peut sérieusement soutenir que le prix de journée « n'est pas particulièrement bas »*

95 Ce sont là deux choses liées mais différentes : en premier lieu, la part de l'autofinancement et rentabilité de l'exploitation (vs. subventionnement public) ; en second lieu, la politique tarifaire pratiquée.

96 Vous savez qu'en droit administratif, la perception d'une redevance sur l'utilisateur a le caractère d'un prix, et que cet indice est déterminant pour l'identification du SPIC. Ainsi, la redevance d'assainissement, instituée par délibération du conseil municipal du 28 mai 1977, est assise sur la consommation d'eau de l'utilisateur du service d'assainissement et constitue le prix d'un service » (CE, 1988-01-20, S.C.I. "La Colline", 70719, A).

97 Toutefois, l'on peut fortement douter, à la lumière de l'arrêt Commune de la Ciotat (CE, 2012) (éclairé au besoin par les commentaires d'E. Bogdam-Tognetti), que, bien que toujours financé par un prix perçu sur l'utilisateur, tout SPIC est voué à entrer dans le champ des articles 206/1654 CGI.

98

Autrement dit, doit-on extraire du champ de l'IS les services publics dont les prestations donnent lieu à perception de redevances, mais dont les « conditions d'exploitation » sont susceptibles de révéler une finalité principalement non lucrative : tarifs dégressifs en fonction des capacités contributives des usagers, voire gratuité pour certains d'entre eux ; résultat d'exploitations structurellement déficitaire, tarifs sous-évalués et structurellement compensés par des concours financiers externes, etc ?.

99

Certes, s'agissant de SPIC locaux, et en dehors de certaines exceptions relatives aux besoins essentiels des populations, tel l'eau et l'assainissement (l'article L 2224-2 CGCT rejoignant, sinon dans son champ exacte, du moins dans la préoccupation qui l'inspire, l'exonération d'IS de l'art 207 CGI...), de telles conditions d'exploitation, structurellement non rentables, constituent souvent autant de manifestations d'un SPIC local fonctionnant illégalement, puisque sauf cas particuliers, un SPIC local doit être équilibré (art L2224-2 CGCT, CE, 9 nov 1988, Cne de Piseux ; CE, 14 avril 1995, Crts Dulière, aux T. ; entre autres nombreux arrêts prohibant une subvention d'équilibre versée à un Budget annexe, ce qui sans doute vaut a fortiori pour un SPIC personnalisé) ; de même, la politique tarifaire du SPIC ne permet de discriminations positives que justifiées par une différence de situation des catégories d'usagers, ou par des motifs d'intérêt général (CE, Bachelet 1991-01-14, 73746, au Rec.), ce qui ceci dit autorise une progressivité tarifaire à des fins sociales (d'accès au sport ou à la culture, par exemple) .

100

Pour autant, les conditions de légalité du mode de fonctionnement du SPIC, comme de celles de sa création, sont sans doute sans la moindre influence sur le qualification juridique qu'il convient d'opérer, compte tenu du réalisme du droit fiscal, en application de l'article 1654 du CGI : ainsi, un service public local d'objet commercial et théoriquement concurrentiel, mais dont la préoccupation sociale du service conduit à une exploitation structurellement non rentable (l'équilibre budgétaire reposant sur des subventions illégales) ne pourrait sans doute être raisonnablement être regardé comme poursuivant un but lucratif, au sens de l'article 206 CGI.

101

Mais précisément, rien dans notre dossier ne témoigne de l'existence de différenciation tarifaire, selon des critères sociaux par exemple, et rien n'indique par ailleurs (ce qui témoignerait d'une gestion où la finalité sociale l'emporterait sur le commercial) que le prix des prestations soit facturé aux familles en tenant compte de leur capacité contributive respective

102

A cet égard, la pratique du Centre ne diffère pas d'un opérateur privé.

103 Certes, le prix pratiqué est modique. C'est là le principal argument de notre Régie départementale. Cependant ce tarif n'est pas hors de proportion avec celui susceptible d'être demandé en contrepartie de conditions d'hébergement relativement spartiates (dortoirs), sachant que la consultation du site internet du Centre, qui n'est certes pas mobilisable par elle-même, dans le cadre de l'instruction, révèle qu'une semaine de stage d'équitation en ½ pension est facturé près de 559 €, de football 389 €, et la formule multisports 489 €. A conditions d'hébergement comparables, nous ne sommes pas loin, sans doute, des standards du privé.

104 Précisons au demeurant que le site indique que les séjours pour le printemps et l'été sont presque tous déjà complets, et invite les personnes intéressées à réserver sans tarder...

105 **Les parties s'opposent, enfin, sur la part relative des recettes d'exploitation, parmi l'ensemble des ressources de la Régie.**

106 Là encore, rien au dossier ne permet d'établir, non plus, que les recettes du CENTRE ne permettent pas de couvrir les coûts d'exploitation, et que les subventionnements constituent une part prépondérante de ces ressources. Cela n'est qu'allégué. En sens inverse, le ministre soutient que 80% des recettes du Centre proviennent des redevances perçues sur l'utilisateur.

107 Ce serait là, effectivement on l'a dit, un indice important permettant d'apprécier la finalité, lucrative ou non, du service, quand bien même son objet est de nature à concurrencer l'initiative privée.

108 En l'occurrence, et bien que nous aurions aimé pouvoir disposer du compte de résultat et/ou du bilan de l'Etablissement, pour l'année en cause, il vous sera très difficile de prendre en compte ce point, en l'état du dossier, compte tenu des allégations en sens inverse des deux parties.

109 Toujours est-il qu'en l'état de l'instruction, nous ne discernons pas véritablement de conditions d'exploitation de nature à révéler que la finalité lucrative du CENTRE s'effacerait devant la poursuite d'objectifs sociaux qui induiraient des contraintes, tarifaires notamment, de nature à rendre cette activité structurellement non-rentable, et dépendantes de concours financiers extérieurs.

110 **Compte tenu des éléments disponibles, nous pensons que, par son objet et ses conditions d'exploitations, le Centre départemental de Méjannes-le-Clap exploite une activité industrielle et commerciale au sens des articles 1654 CGI et donc lucrative au sens de l'article 206.**

111 Notons que le juge judiciaire a abouti au même constat, et à la même qualification au regard de l'article 1654, auquel renvoie l'article 1010 s'agissant de l'assujettissement à la taxe sur les véhicules

professionnels de cette même régie départementale (Cass. com. 13 dec 2011, 10-27686, RJF 2012, n° 0716) , sa décision étant motivée, d'ailleurs dans les termes suivants : « *qu'après avoir relevé que la régie propose un ensemble d'activités sportives et de découverte de l'environnement et met à la disposition des usagers des équipements et des infrastructures avec possibilité d'hébergement et de restauration moyennant un prix de journée par personne, l'arrêt retient que de telles prestations peuvent être offertes par des entreprises privées ; que de ces seules constatations et appréciations, la cour d'appel, qui n'avait pas à rechercher l'existence d'une concurrence effective, a exactement déduit, sans dénaturer les statuts de la régie, que l'article 1010 du même Code lui était applicable* ».

¹¹² (Notez au passage que la Ch. commerciale a refusé d'examiner les conditions tarifaires et financières d'exploitation, jugeant ce critère sans influence, pour s'en tenir au seul objet du service... ce qui est contestable et sensiblement éloigné de la jurisprudence du CE...)

¹¹³ **Par ces motifs, nous concluons : à l'annulation du jugement attaqué et au rejet de la demande du Centre départemental de Méjannes-le-Clap.**

¹¹⁴ L'article 1654 CGI, quant à lui, ouvre le Chapitre 2 (Régime de certaines organismes et stés) du Titre 2 (dispositions diverses) de la 3eme partie du CGI (dispositions communes aux deux premières parties).

Note universitaire

Assujettissement à l'impôt sur les sociétés d'une régie départementale d'un service public à vocation sociale

Laurent Mallavaux

Doctorant en droit public à l'Université Jean Moulin Lyon 3

Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.6168](https://doi.org/10.35562/alyoda.6168)

¹ *Une régie départementale, gestionnaire d'un centre de loisirs offrant des activités de service public administratif, ne peut se soustraire au paiement de l'impôt sur les sociétés que si le service offert ne présente pas un caractère lucratif. Dès lors qu'elle propose, en complément, des services d'hébergement et de restauration de nature industrielle et commerciale, elle doit démontrer, afin de renverser la présomption établie à l'article 1654 du Code général des impôts, que ces services n'ont pas de caractère lucratif. N'a pas de caractère lucratif le service public qui, de par son objet et ses modalités de fonctionnement, diffère d'un service géré par un opérateur privé potentiellement concurrent. En cas contraire, pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 206-1 du même code dont la lecture est combinée à celle de l'article 1654, la régie départementale doit démontrer que les services à caractère lucratif sont des services indispensables aux besoins de la population de la collectivité locale. Tel n'est pas le cas en l'espèce des services d'hébergement et de restauration proposés par le centre départemental de Méjannes le Clap, quand bien même la gestion globale du centre serait désintéressée.*

² La fiscalité des personnes publiques a récemment connu un petit séisme concernant l'assujettissement des personnes publiques et particulièrement des « régies de service public » à l'impôt sur les sociétés. La jurisprudence - désormais de principe - du Conseil d'Etat, *Commune de la Ciotat* (C.E., 20 juin 2012, n° 341410, *Dr. Fisc.* 2012, comm. 394 ; *JCP A* 2012, act. 449 ; *A.J.D.A.*, 2012, n° 32, comm. Collet (M.) ; *RJF* 10/12, p. 795, chr. *Bokdam-Tognetti* (E.) ; v. aussi *C.E.*, 7 mars 2012, n° 331970, *Commune de Saint-Cyprien*, *J.C.P.A.*, n° 028, 16 juill. 2012, 2255, comm. rouge (S.)), donne le « la » pour rechercher la lucrativité d'un service public géré en régie quel qu'en soit la forme juridique. Faisant fi du caractère désintéressé de la gestion du service, le juge fiscal semblait se rapprocher de la vision purement objective du juge luxembourgeois en matière de droit de la concurrence et de liberté de circulation des personnes et des services (V. notamment, *C.J.C.E.*, 23 avril 1991, aff. C-41/90, *Klaus Höfner et*

a. ; C.J.C.E, 18 juin 1998, aff. C-35/96, Commission c. Italie) . Or, le Conseil d'Etat a préféré s'en tenir, dans le cadre de la fiscalité des collectivités territoriales, aux critères de distinction entre service public administratif et service public industriel et commercial. Qu'importe, le « pont » étant franchi (*Collet (M.), AJDA 2012, préc.*), il revient aux collectivités territoriales de connaître avec précision les risques d'assujettissement aux impôts commerciaux, dès lors qu'elles s'investissent dans une activité concurrentielle.

³ Concrètement, on ne peut parler de révolution mais plutôt de réinterprétation des textes du code général des impôts.

⁴ En premier lieu, l'article 1654 du CGI affirme que, dès lors qu'une collectivité publique exploite une activité industrielle et commerciale, elle est, « *dans les conditions de droit commun* », assujettie aux « *impôts et taxes de toute nature auxquels seraient assujetties des entreprises privées effectuant les mêmes opérations* ». Cette formule oubliée a repris du galon à l'aube du nouveau millénaire, au nom de l'égalité concurrence (C.E., Avis, 8 nov. 2000, n° 222208, Soc. Jean-Louis Bernard Consultants, C.E., 5 sept. 2001, n° 225473, M. Guiavarc'h) .

⁵ En deuxième lieu, l'article 206 1° du CGI dispose clairement que « *les établissements publics, les organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif* » sont soumis à l'impôt sur les sociétés, sous réserve des exonérations légalement prévues par l'article 207 du même code. Or, on dénombre parmi les personnes morales exonérées « *les régies de services publics* » des collectivités territoriales ou intercommunalités. Si des réponses ont été apportées sur ce que le texte entendait par « régie de service public » (cette notion est inconnue du droit administratif général, comme du droit de la commande publique), il était nécessaire de savoir si la jurisprudence *Commune de la Ciotat* allait être suivie par les juridictions locales ou si elle se résumerait à un essai isolé.

⁶ *A priori*, les juges d'appel ont retenu la première solution que ce soit à Marseille (30 avril 2013, n° 12MA02656, Commune de la Ciotat) dans le cadre d'un service public principalement industriel et commercial ou à Lyon (C.A.A. Lyon, 22 mai 2014, n° 12LY24157, Min. de l'économie et des finances c. Centre départemental de Méjannes le Clap) pour un service public prétendument administratif.

⁷ Le centre départemental de Méjannes le Clap, régie dite autonome, créé par le département du Gard, exploite un service public administratif en proposant des activités éducatives, sportives et culturelles. En complément de ces activités socio-éducatives, le centre offre des prestations touristiques telles que l'hébergement, la restauration, la vente d'articles, relevant du secteur marchand et

donnant lieu à une contrepartie financière. L'administration fiscale a donc procédé à l'imposition du centre départemental au titre de l'impôt sur les sociétés, et ce, sur l'ensemble de ses activités. En première instance, le centre départemental a vu sa demande en décharge des cotisations supplémentaires et contributions sur l'impôt sur les sociétés accueillie par le tribunal administratif de Nîmes. C'est dans ces conditions que le Ministre de l'économie et des finances a interjeté appel devant la Cour administrative d'appel de Marseille le 25 octobre 2012 ; recours renvoyé à la Cour administrative d'appel de Lyon à la suite d'une ordonnance du président du Conseil d'Etat en date du 4 décembre 2013 prise sur le fondement de l'article R. 351-8 du code de justice administrative.

⁸ En substance, le ministre de l'économie et des finances expose que le centre départemental doit être regardé comme gérant une activité économique, à caractère lucratif, dans les mêmes conditions qu'un opérateur privé. Même s'il n'exploite que pour partie un service public industriel et commercial, il ne peut, en conséquence, bénéficier de l'exonération prévue au 1, 6° de l'article 207 du code général des impôts. Les juges lyonnais vont faire droit à la requête du ministre en exposant que le centre départemental assure le service selon des « modalités d'exercice (...) [qui] ne diffèrent pas de celles des entreprises privées avec lesquelles il entre potentiellement en concurrence » reflétant une « exploitation à caractère lucratif ». Ce constat permettant de conclure que « nonobstant sa vocation pédagogique et éducative », le centre ne démontre pas que « le service offert serait indispensable à la satisfaction des besoins collectifs de l'ensemble des habitants de la collectivité territoriale ; que, dans ces conditions, l'administration fiscale a pu, à bon droit, conclure que cet organisme, chargé d'exploiter un service public industriel et commercial relevant d'une exploitation à caractère lucratif, nonobstant sa nature de régie publique, ne pouvait bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés prévue par les dispositions précitées des articles 207 du code général des impôts et 165 à l'annexe IV audit code et, par suite, l'assujettir aux impôts commerciaux au titre de l'année 2005 ».

⁹ Reprenant le raisonnement de la jurisprudence *Commune de la Ciotat*, la Cour étudie le caractère lucratif des activités gérées par la régie départementale par la détermination de leur objet et de leur mode de fonctionnement (I). Toutefois, en cas d'assujettissement, le paiement de l'impôt est subordonné à l'existence d'un service indispensable aux besoins collectifs. (II).

I. L'assujettissement à l'impôt sur les sociétés des régies des collectivités territoriales en fonction du caractère

Lucratif de l'activité, établi au terme d'une étude minutieuse de son objet et de ses conditions de fonctionnement

¹⁰ L'objet et les conditions de fonctionnement du service public sont le véritable apport des jurisprudences de 2012 (C.E., 7 mars, 2012, Commune de Saint-Cyprien ; C.E., 20 juin 2012, Commune de la Ciotat, *préc.*) en matière d'impôt sur les sociétés pour les régies de service public. De manière pure et simple, le juge a souhaité balayer, concernant les collectivités territoriales, la notion de gestion désintéressée dans l'analyse permettant d'établir caractère lucratif d'une activité. Cette rémanence de l'assimilation des « régies de service public » à des associations de la loi 1901, issue de la jurisprudence *Association jeune France* (pour définir la lucrativité et donc l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, le juge avait établi une grille d'analyse imposant de définir, de prime abord, si une association avait une gestion intéressée ou non, C.E., 1^{er} octobre 1999, n° 170289) n'avait, matériellement et intellectuellement, aucune justification (*V. Bokdam-Tognetti (E.) , préc.*) .

¹¹ En effet, bien que soupçonnées de gérer une activité économique, les régies autonomes ou personnalisées sont le fruit d'une gestion publique qui est « *d'une supériorité de principe par rapport à la gestion privée ; également accessibles, fonctionnant au meilleur coût possible, (...) censés être mieux à même de préserver et de garantir les intérêts du public, tout en œuvrant pour la réduction des inégalités* » (*Chevallier (J.)*, Le service public : regards sur une évolution, *AJDA* 1997, p. 8, n° hors-série) . On le voit, la philosophie qui dirige la gestion des services publics est peu compatible avec une gestion dite intéressée ; mieux, « *l'examen du caractère désintéressé ou non de la gestion, (...) dans l'hypothèse d'une collectivité publique ne nous paraît guère avoir de sens* » (concl. Daumas (V.), *B.D.C.F.*, 10/12, n° 110).

¹² Le caractère lucratif d'une activité n'est donc ni assimilable, ni liée à une gestion désintéressée. De même, la lucrativité d'un service public ne peut être déterminé à partir de son caractère administratif ou industriel et commercial. Par exemple, bien qu'ayant une gestion désintéressée et une activité déficitaire, le service des transports de voyageurs est un service public industriel et commercial. En revanche, il a longtemps été considéré que le service des télécommunications, bien que générant des bénéfices, relevait de la catégorie des services publics administratifs T.C., 24 juin 1968, Ursot, *Rec. C.E.*, p. 798). De la sorte, le professeur Mescheriakoff a pu insister sur le fait que « *l'expression service public à caractère industriel et commercial mérite donc d'être conservée à condition d'y voir une facilité de langage et non une catégorie de services publics* » (*Droit des services publics, Paris : P.U.F., 2ème éd., 1997, p. 60*). Cette

fluctuation dans la qualification des services, en fonction des conditions de fonctionnement (régie autonome/personnalisée, comptabilité publique ou comptabilité privée, etc.) ou de l'objet des activités proposées (prestations de services, commerce de biens, etc.), n'offre pas une stabilité juridique pour fonder dans cette dichotomie un critère de détermination de la lucrativité.

¹³ Dans la présente affaire, cette problématique s'est posée ouvertement face à une diversification des prestations proposées par les collectivités publiques. Il n'est pas difficile d'affirmer qu'une régie départementale chargée d'assurer « *principalement à destination de publics scolaires et associatifs, des activités éducatives, sportives, culturelles et de découverte de l'environnement* », exploite un service public de nature administrative (C.E., 6 avril 2007, n° 284736, Commune d'Aix-en-Provence) . Néanmoins, en complément, le centre a développé une activité « *d'hébergement et de restauration* », soit « *une activité à caractère lucratif de nature économique relevant du secteur concurrentiel* ».

¹⁴ De la sorte, pour déterminer la lucrativité du service exploité, faut-il se référer au service prépondérant et donc, selon les statuts de la régie, un service public administratif ou faut-il ne considérer que les activités d'hébergement et de restauration qui ont, « *par leur objet même, un caractère industriel et commercial* » ? En outre, est-ce que la partie donnant lieu à des recettes commerciales, doit entraîner l'assujettissement de la collectivité pour toutes ses recettes ? En effet, dans le cas d'une collectivité se croyant non assujettie, il est peu probable qu'il y ait eu création d'un secteur distinct pour les activités accessoires (BOI-IS-CHAMP-10-50-50-10 du 1^{er} sept. 2014, §110-550) .

¹⁵ Pour établir un faisceau d'indices positifs ou négatifs en faveur de la lucrativité du service, il est nécessaire de « *combiner* » (concl. Daumas (V.), *préc.*) l'objet du service avec les conditions de fonctionnement (qui inclut aussi, implicitement, les modalités de financement du service). L'arrêt de la Cour est, sur ce point, sans équivoque. Si le centre est bien une émanation du département du Gard, il ne parvient pas à démontrer que ses modalités de fonctionnement le place, même « *potentiellement* » hors du champ de la concurrence (C.E., 23 déc. 2010, n° 307856, Commune de Saint-Jorioz) . Ainsi, une subvention publique prépondérante qui n'est pas destinée à couvrir les coûts engendrés par l'activité d'hébergement et de restauration (l'éventuel excédent d'exploitation n'est pas gage de lucrativité, C.E., 1^{er} mars 2000, n° 197584, Assoc. Foire nationale des vins), un prix ne permettant ni de mesurer une stricte différence avec celui du secteur privé, ni d'établir une modulation selon les usagers, un site internet recourant « *à des méthodes de promotion*

commerciale comparables à celles des entreprises privées », sont autant d'éléments cumulés reflétant une activité strictement lucrative (technique des « 4P ») .

16

En l'occurrence, une régie départementale ne peut plus, en application de la jurisprudence *Commune de la Ciotat* ni se contenter d'argumenter que sa gestion est désintéressée, ni avancer uniquement des modalités de financement prioritairement publiques. Par ailleurs, la qualification de service public administratif peut, *in fine*, ne plus être si pertinente en raison de l'ambiguïté de l'objet du service (voir par exemple pour les offices du tourisme) et de l'utilisation de modalités de fonctionnement similaires à celles secteur privé (C.E., 16 nov. 1956, U.S.I.A., *Rec. C.E.*, p. 434).

17

Bien que l'on comprenne le choix d'une référence à la distinction service public administratif/service public industriel et commercial, celle-ci n'offre pas de grille d'analyse fiable. La distinction toute relative entre ces deux catégories de services, n'est pas destinée à établir la présence d'une « recherche d'un profit » qui, au demeurant, n'est pas la vocation d'un service public (C.E., 10 mai 1985, n° 31604, *SA Boussa Saint-Frères*, *Rec. C.E.* 1985, p. 145.) .

II. L'exonération d'impôt sur les sociétés pour les régies des collectivités territoriales, un avantage fiscal pour les activités indispensables aux besoins collectifs

18

Après avoir qualifié le centre départemental d'assujetti à l'impôt sur les sociétés du fait de la lucrativité de ses activités (CGI, art. 206, 1), la Cour s'intéresse aux conditions d'exonération établies à l'article 207 du même code. Ainsi, le 7° dispose que « *Les régions et les ententes interrégionales, les départements et les ententes interdépartementales, (...) ainsi que leurs régies de services publics* » sont exonérés d'impôt sur les sociétés. La formule employée, dont le champ d'application laisse entendre un automatisme dans l'exonération pour les personnes publiques citées, doit être nuancée. Le Conseil d'Etat a toujours entendu l'exonération de manière restrictive, puisque ne « *peuvent seules bénéficier de l'exemption (...) les régies locales s'appliquant à des services publics que les départements ou les communes « 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 du département ou de la commune » (C.E., 16 janv. 1956, n° 13019, 15018, 15019, Régie municipale des eaux minérales de Royat) .

19 Pour autant, qu'entend-t-on par ces services que les collectivités « *ont le devoir d'assurer* » ? Si la notion est souvent utilisée, elle pose certaines questions. S'agit-il de services publics obligatoires ? de services publics créés du fait de la carence de l'initiative privée ? de services publics dits constitutionnels ? En outre, le service doit-il s'adresser nécessairement à tous les habitants ou bien seulement à un segment d'usagers ? Il est certain que la notion est relative et dépend des circonstances dans lesquelles le service intervient. On pourrait considérer qu'une collectivité a le devoir d'assurer un service public de transport de malades sur un secteur géographique où il existe une pénurie de médecins et d'établissements de santé. Ce même service avec tarifs préférentiels dans la périphérie d'une grande agglomération perdrait avec évidence son aspect « contraignant » et indispensable. Il en irait de même pour un service public monopolistique qui, d'un jour à l'autre, s'ouvrirait à la concurrence (v. BOI-IS-CHAMP-30-60-20 du 12 sept. 2012, §220).

20 Dans l'arrêt de la Cour lyonnaise, le fait que le centre s'adresse prioritairement à un public mineur « *n'est pas de nature à démontrer que, nonobstant sa vocation pédagogique et éducative, le service offert serait indispensable à la satisfaction des besoins collectifs de l'ensemble des habitants de la collectivité territoriale* ». Aucun autre élément n'est soulevé pour justifier ce caractère indispensable aux besoins collectifs. Peut-être est-ce du fait de la dimension géographique du département et de la faible densité de population entourant Méjannes le Clap, en comparaison de la densité de commerces proposant des prestations similaires?

21 L'exonération établie pour les services indispensables est entendue restrictivement concernant le mode de gestion, puisque seules les régies publiques en ont le bénéfice. Ainsi, l'arrêt *Commune de la Ciotat*, en n'excluant aucun type de régie (simple, autonome ou même personnalisée), peut laisser croire en une faille de neutralité fiscale à la faveur d'une gestion internalisée. Or, la réalité est plus complexe.

22 Tout d'abord, les collectivités territoriales ont une faculté élargie pour instituer un service public local (C.E., 31 mai 2006, n° 275531, *Ordre des avocats au barreau de Paris*). Dès lors, nombre de services publics ont été créés en faveur d'une dynamisation et d'une valorisation des richesses du patrimoine public. Ces derniers sont, sauf cas exceptionnels, à ranger au sein des activités économiques à caractère lucratif assujetties aux impôts commerciaux. De plus, l'intégration d'éléments tels qu'une gestion comptabilité privée (instruction M4 pour les service public industriel et commercial, comptabilité analytique) est une obligation faite aux personnes publiques dont l'activité est identique à celle des opérateurs privés (« *les établissements publics, lorsqu'ils exercent une activité susceptible d'entrer en concurrence avec celle d'entreprises privées* »).

(...) sont tenus à des obligations fiscales comparables à celles auxquelles sont soumises ces entreprises privées », C.E., avis, 8 nov. 2000, *préc.*) .

23

Il est évident que, dès lors qu'une collectivité territoriale souhaite gérer en « régie » un service n'ayant d'autre vocation que d'entrer sur le marché public ou privé, elle ne pourra bénéficier de l'exonération de l'article 207 du Code général des impôts.

24

A contrario, lorsqu'une collectivité territoriale souhaite combler la « carence de l'initiative privée » (C.E., 31 mai 2006, *préc.*), l'intervention publique vise à redistribuer l'offre de services dont le caractère indispensable évolue constamment (centres médicaux, petite enfance, télécommunication et même le très haut débit, etc.). Il en va de même pour la réalisation de missions de police administrative qui sont, sauf à dénier *le caractère indispensable* au respect de la loi, des services nécessaires aux besoins collectifs que la collectivité a le devoir d'assurer (pour la salubrité publique : C.E., Ass., 12 juillet 1939, Chambre syndicale des maîtres-buandiers de Saint-Étienne, Rec. p. 478 ; une boucherie municipale en temps de guerre, C.E., Ass., 24 nov. 1939, sieur Zenard, Rec. p. 1100 ; plus récemment des abattoirs publics : C.A.A. Bordeaux, 7 mai 2008, n° 06BX01145, Min. de l'économie, des finances et de l'industrie c. Commune de Pamiers) .

25

Or, pour de tels services, bien que potentiellement concurrentiels et manifestement gérés à l'image d'un opérateur privé, ils doivent revêtir le caractère « d'indispensable » aux besoins d'une population locale. D'ailleurs, la reconnaissance progressive de certains services universels démontre que le caractère indispensable se combine parfaitement avec les caractères économique, lucratif, ou concurrentiel (poste, télécommunications, transports ferroviaires, électricité).

26

En définitive, la Cour administrative d'appel de Lyon a fidèlement repris la nouvelle grille d'analyse pour l'assujettissement, l'imposition ou l'exonération des régies « de services publics ». Certes, il s'agit d'une méthode d'analyse propre aux « régies » des personnes publiques et non plus partagée avec la fiscalité des associations de la loi 1901. Pourtant, la méthode n'est que partiellement satisfaisante. L'effort de cohérence paraît temporaire et fortement dilué par l'opacité actuelle des critères de définition des services publics.