

Conditions d'assujettissement à l'impôt d'une régie gérant un laboratoire départemental d'analyses

Lire les commentaires de :

Messaoud Saoudi

Conditions d'assujettissement à l'impôt d'une régie gérant un laboratoire d'analyses

DÉCISIONS DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 15LY00754 – 13 octobre 2016 – C+ [↗](#)

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 15LY00757 – 13 octobre 2016 – C+ [↗](#)

INDEX

Mots-clés

Assujettissement, Régie, Laboratoire départemental d'analyse, Taxe d'apprentissage, Taxe sur les véhicules, Participation des employeurs à l'effort de construction, Impôt sur les sociétés

Rubriques

Fiscalité

Résumé Note universitaire

Résumé

1 Assujettissement d'une régie gérant un laboratoire départemental d'analyses à la taxe d'apprentissage, à la taxe sur les véhicules de la société et à la participation des employeurs à l'effort de construction (4).

2 Assujettissement à l'impôt sur les sociétés d'une régie gérant un laboratoire départemental d'analyses, service public qui n'a pas un caractère obligatoire (3).

3 *Fiscalité - Fiscalité des personnes publiques - Conditions d'assujettissement d'une régie gérant un laboratoire départemental d'analyses à l'impôt sur les sociétés, à la taxe d'apprentissage, à la taxe sur les véhicules de la société et à la participation des employeurs à l'effort de construction*

4 **Champ d'application de l'impôt sur les sociétés :**

5 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 (1).

6 Le laboratoire départemental d'analyses de la Drôme, qui soumissionne à des appels d'offre auprès de tiers et propose ses services à des entreprises privées, dispose d'outils permettant de mettre en œuvre une promotion commerciale.

7 Il n'est ni établi, ni même allégué, hormis le cas des conventions qu'il a passées avec les services départementaux d'incendie et de secours de la Drôme et de l'Ardèche, dont il n'est pas établi qu'elles ne présenteraient pas un caractère marginal par rapport à l'ensemble de l'activité du laboratoire, que les prestations seraient offertes gratuitement ou que les tarifs pratiqués pour chaque prestation, au demeurant non communiqués, seraient modulés en fonction de critères socio-économiques ou seraient réservés à un public qui ne pourrait normalement accéder aux services offerts par les entreprises commerciales exerçant une activité identique.

8 Ses activités d'analyses doivent ainsi être regardées comme principalement exercées dans des conditions économiques normales.

9 Ainsi, le département de la Drôme, seul en mesure de le faire, n'établit pas que son laboratoire d'analyses gèrerait le service public dont il a la charge dans des conditions particulières ne relevant pas d'une exploitation à caractère lucratif.

10 Ni le statut de droit public de ses agents, ni le fait qu'il est soumis au code des marchés publics, ni le fait qu'il offre ses prestations principalement à des personnes publiques, ni la circonstance que la gestion du laboratoire est désintéressée, n'est de nature à remettre en cause cette appréciation.

11 **Exonération de l'impôt sur les sociétés :**

12 Il résulte des dispositions du 6° du 1 de l'article 207 du code général des impôts et de l'article 165 de l'annexe IV au même code 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).

13 (1) Cf. CE 3 / 8 SSR 20 juin 2012, req. n° 341410, aux Tables, Commune de La Ciotat, communauté urbaine Marseille Provence Métropole. CAA Marseille 30 avril 2013, req. n° 12MA02656, Commune de la Ciotat ; CAA Lyon 2ème chambre 22 avril 2014, req. n° 12LY24157 Ministre de l'économie et des finances c / Centre départemental de Méjannes-Le-Clap, C+ (conclusions LLBC conformes) confirmé par CE 20 juin 2016, n° 0382975, Centre départemental de Méjannes-Le-Clap. Rapp. Cass. com. 13 dec 2011, 10-27686, Centre départemental de Méjannes-Le-Clap RJF 2012, n° 0716. Rapp. CE, 23 décembre 2010, n° 0307856, Commune de Saint-Jorioz, au recueil qui juge que l'article 256 B du code général des impôts (CGI) prévoit le non-assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée des personnes morales de droit public pour certaines de leurs activités exercées en tant qu'autorités publiques, sous réserve qu'il n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence.

14 (2) Cf. CE 16 janvier 1956, Régie municipale des eaux minérales de Royat, n° 13019-15018-15018, Rec. p. 17 ; CE Commune de Saint-Cyprien du 7 mars 2012, n° 0331970, aux Tables.

15 (3) Cf. CE, 10 juillet 2009, Département de l'Aisne, Ministre de la santé et des sports, n° 0324156, 324232, aux Tables ; CE, 10 novembre 2010, Société Carso-Laboratoire Santé Hygiène Environnement, n°s 319109-319239 aux Tables ; CAA Douai, 30 décembre 2003, Commune du Havre, n° 01DA00011. Comp. CE

Plénière fiscale, 4 juillet 2014, req. n° 361316, Caisse de règlements pécuniaires des avocats aux barreaux de Lyon et de l'Ardèche (CARPA).

16

(4) Pas de précédent

Note universitaire

Conditions d'assujettissement à l'impôt d'une régie gérant un laboratoire d'analyses

Messaoud Saoudi

Maître de conférences en droit public à l'Université Lumière Lyon 2

Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.6298](https://doi.org/10.35562/alyoda.6298)

¹ L'arrêt n° 15LY00754 et l'arrêt n° 15LY00757 tous deux rendus le 13 octobre 2016 par la Cour administrative d'appel de Lyon ont le mérite de venir préciser les conditions d'assujettissement des personnes morales de droit public à certains impôts commerciaux notamment l'impôt sur les sociétés (IS) . En ce sens, ces arrêts contribuent à clarifier le champ d'application personnel de l'impôt sur les sociétés et partant le régime fiscal applicable aux personnes publiques, ici une régie gérant un laboratoire départemental d'analyses, dont il est relevé par le juge qu'elle est soumise, au regard de la nature de son activité et de son statut, d'une part, à la taxe d'apprentissage, à la taxe sur les véhicules de société et à la participation des employeurs à l'effort de construction (premier arrêt rendu) et, d'autre part, à l'impôt sur les sociétés (second arrêt rendu).

² L'affaire commentée s'inscrit dans le cadre général de la fiscalité des personnes publiques qui est un domaine dont l'étude suscite un intérêt croissant (J.-L. Albert, *Fiscalité et personnes publiques*, Coll. Systèmes, LGDJ, Paris, 2012, 190 p.) tout en soulevant de nombreuses questions. Le juge fiscal semble au fond davantage soucieux de ce que le non assujettissement d'une personne publique à l'impôt soit justifié au regard du respect des règles européennes de concurrence et ne contrevienne pas au principe constitutionnel d'égalité devant les charges publiques. C'est notamment le cas en matière d'impôts sur les sociétés pour l'assujettissement duquel un examen approfondi de la nature de l'activité et des modalités concrètes de fonctionnement du service assuré ou assumé par la puissance publique semble requis ainsi que le montrent les arrêts rendus le 13 octobre 2016 par la Cour administrative d'appel de Lyon qui annulent la décision du Tribunal administratif de Grenoble.

³ Le Tribunal administratif de Grenoble, par son jugement en date du 6 novembre 2014, avait fait droit à la demande du département de la Drôme d'être exonéré de la taxe d'apprentissage, de la taxe sur les véhicules de la société et de la participation des employeurs à l'effort de construction auxquelles son laboratoire départemental d'analyses a été assujetti au titre des exercices 2005 à 2008, ainsi que de la

décharge des pénalités y afférentes. Le ministre des finances a interjeté appel de ce jugement en demandant son annulation et le rétablissement des impositions et pénalités mises à la charge de cette collectivité publique. Le juge lyonnais, à l'examen des arguments avancés par le ministre et ceux défendus par le représentant du département de la Drôme, conclut à l'assujettissement du laboratoire départemental d'analyses aux impositions précitées. Le raisonnement du juge d'appel paraît s'organiser autour de l'idée que la déclaration déposée en 2004 par le laboratoire, qui a le statut de régie simple dotée de l'autonomie financière, établit son assujettissement à l'impôt sur les sociétés au titre des années 2005 à 2008; ce qui par voie de conséquence le rend aussi redevable des autres impositions liées en raison du caractère industriel et commercial de ses opérations et activités de prestations de service à titre onéreux. On peut suivre le raisonnement du juge d'appel qui, pour démontrer le caractère lucratif du service, analyse non plus son caractère désintéressé ou non mais son objet et ses conditions particulières de gestion, tout en recherchant aussi subsidiairement son caractère indispensable.

1. Le caractère lucratif de l'activité publique

Il est admis depuis longtemps que les personnes morales de droit public ([Art. 206-1 du CGI](#)), et aussi certains organismes privés comme les associations ([Instruction fiscale du 18 décembre 2006](#)), ne sont pas assujetties à l'impôt sur les sociétés dès lors qu'ils ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations à but lucratif. Ce caractère lucratif de l'activité publique n'exclut toutefois pas le bénéfice de certaines exonérations à l'impôt sur les sociétés ([Art. 207-1-6° du CGI](#)). Toute la difficulté est d'établir sur la base d'éléments de fait et de droit la preuve, au sens du droit fiscal, que l'activité de la personne publique est sans but lucratif pour pouvoir bénéficier d'exonérations totales ou partielles. L'[article 1654 al.1 du CGI](#) pose la règle générale suivante : « *Les établissements publics, les exploitations industrielles et commerciales de l'État ou des collectivités locales (...) doivent acquitter, dans les conditions de droit commun, les impôts et taxes de toute nature auxquelles seraient assujetties des entreprises privées effectuant les mêmes opérations* ». Cet article doit se lire en combinaison avec [l'article 207-1-6° du CGI](#) qui vient préciser que les collectivités publiques visées sont notamment « *les établissements publics, les organismes de l'État jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toutes autres personnes morales* ». Le problème de fond est que la loi ne définit pas ce qu'est une exploitation à caractère lucratif. Devant le silence des textes, on a assisté à une création prétorienne : jusqu'à 2012, le juge fiscal va étendre aux collectivités publiques les solutions jurisprudentielles retenues à

l'égard des organismes privés à but non lucratif (associations, fondations...) comme le montre par exemple l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Douai ([CAA Douai 30 déc.2003 Commune du Havre](#), [Revue de droit fiscal](#), 7 oct.2004, n° 41, comm. 754, concl. J. Michel) . La méthode conçue pour les organismes privés sans but lucratif mérite d'être rappelée dans ses grandes lignes car elle éclaire la solution apportée à l'affaire soumise à la Cour administrative d'appel de Lyon.

5

Cette approche du juge administratif semblait s'inspirer de la « doctrine des œuvres » élaborée par le Conseil d'État pour déterminer le champ d'application personnel de l'impôt sur les sociétés à l'égard des organismes privés à but non lucratif que sont notamment les associations ([CE Ass. 30 novembre 1973 Association St Luc](#) ; [CE 13 décembre 1993 Association Clinique St Martin La forêt](#)) ; ces organismes sont en principe exonérés des impôts commerciaux (TVA, CET, IS...) . On supposait en effet que leur activité n'était pas lucrative. Puis le juge suprême de l'ordre administratif a revu sa jurisprudence ([CE 1er oct. 1999 Association Jeune France](#)) en développant un raisonnement en trois temps : il en ressortait qu'étaient considérées comme lucratives, les activités intéressées ou les activités désintéressées, concurrençant le secteur privé et dans des conditions similaires. Lors de la dernière étape portant sur les conditions d'exercice de l'activité afin de savoir si elles étaient similaires à celles auxquelles sont soumises les activités des entreprises privées, on appliquait la méthode dite des « 4 P » (produit proposé par l'organisme, public visé par l'organisme, prix pratiqué par l'organisme et enfin publicité faite par l'organisme). L'administration fiscale reprenait d'ailleurs cette démarche alors développée par le juge administratif ([Bulletin officiel des finances publiques-Impôts du 12 septembre 2012](#). Voir aussi [Bulletin officiel des finances publiques-impôts du 6 juillet 2016](#) et en particulier la fiche éditée par la DGFIP [Les collectivités locales et l'impôt sur les sociétés](#)).

6

Mais le juge a renouvelé sa méthode de qualification des activités publiques lucratives dans l'arrêt de principe du Conseil d'Etat, *Commune de la Ciotat* ([CE 3/8 ssr. 20 juin 2012 Commune de la Ciotat](#)) : il n'est désormais plus nécessaire de commencer l'analyse en déterminant si l'activité de la personne publique est désintéressée ou pas, le juge énonce qu'il faut désormais « rechercher si, eu égard à l'objet du service en cause et aux conditions particulières dans lesquelles il était géré, [la personne publique] relevait d'une exploitation à caractère lucratif ». La Cour administrative d'appel de Lyon a déjà eu l'occasion de traiter ce type de litige en appliquant cette nouvelle méthode dans son [arrêt Centre départemental de Méjannes-Le-Clap du 22 mai 2014](#), arrêt confirmé ensuite par le [Conseil d'Etat le 20 juin 2016](#).

7

Le présent litige se situe dans le prolongement de ces arrêts rendus depuis 2012. Dans son Considérant 7, le juge d'appel relève 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 de 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, à défaut, aux conditions particulières dans lesquelles il est géré, d'une exploitation à caractère lucratif* ». Il semble ainsi que si l'objet du service ne détermine pas son caractère lucratif, il faudra alors rechercher ce caractère en analysant les conditions particulières de sa gestion. On peut supposer que ces critères sont alternatifs et non cumulatifs. On retrouve dans les considérants du juge ce raisonnement qui distingue les arguments relatifs à l'objet (Considérant 8) de ceux relatifs aux conditions de la gestion du service (Considérant 9) lui permettant de conclure qu' « *eu égard à son objet, et eu égard aux conditions dans lesquelles il était géré, qui relevaient d'une exploitation à caractère lucratif, le laboratoire départemental d'analyses de la Drôme était passible de l'impôt sur les sociétés* » (Considérant 10).

8

Le laboratoire départemental d'analyses de la Drôme, bien que ses clients soient pour l'essentiel des personnes publiques, assure en effet des prestations identiques à celles que pourraient assurer une entreprise privée (objet du service) ; par conséquent, le caractère lucratif des prestations offertes est établi. Par ailleurs, le laboratoire fait la promotion de son activité, dans le cadre d'appels d'offres auprès de tiers, au même titre que le ferait une entreprise privée. De plus sa politique de tarification semble identique sans qu'on puisse distinguer celle applicable à des clients publics ou privés selon leur situation socio-économique (conditions de gestion du service). De tous ces éléments, il résulte selon le juge que l'activité du laboratoire s'exerce dans des conditions économiques normales et que par conséquent cette activité lucrative doit être soumise à l'impôt sur les sociétés, lequel à son tour détermine l'assujettissement aux autres impositions en raison de la nature industrielle et commerciale de son activité (notamment la taxe d'apprentissage et la participation des employeurs à l'effort de construction). L'activité lucrative de ce laboratoire une fois démontrée entre-t-elle dans le champ d'application des exonérations à l'impôt sur les sociétés prévues par le Code général des impôts ? L'analyse du caractère obligatoire ou non de l'activité du laboratoire permet d'y répondre.

2. Le caractère indispensable de l'activité publique

9

Le laboratoire départemental d'analyses est une régie dotée d'une autonomie financière qui pourrait invoquer le bénéfice d'une exonération intégrale à l'impôt sur les sociétés si elle pouvait répondre à la qualification de « régie de service public » instaurée à l'article 207-1-6° du CGI. Une jurisprudence établie depuis fort longtemps (CE 16 janvier 1956, *Régie municipale des eaux minérales de Royat*, n° 13019 ; Rec. CE 1956, p.17 ; *Revue de droit fiscal*, 1956, n° 7, doct., concl. M. Poussière), confirmée par un arrêt plus récent (CE 7 mars 2012 *Commune de St Cyrien*), admet en effet le droit à exonération pour les régies locales exerçant un service jugé indispensable à la satisfaction d'un intérêt public local. Trois conditions doivent être remplies pour ce faire : un intérêt public d'abord (répondre à un besoin d'intérêt général), un intérêt local ensuite (satisfaire un intérêt limité au territoire de la collectivité) et surtout une activité indispensable aux besoins de la population. Cette jurisprudence semble constante (CAA Bordeaux 20 mai 1997 Régie autonome du marché d'intérêt national Bordeaux-Brienne).

10

Le juge d'appel lyonnais (l'arrêt n° 15LY00754 et l'arrêt n° 15LY00757) s'inscrit dans le prolongement de cette jurisprudence classique, en insistant sur la liaison entre la notion de service public indispensable aux besoins de la population et celle de service public obligatoire. Ainsi seules les régies de service public indispensables aux besoins de la population, c'est-à-dire les activités que les personnes publiques ont le devoir d'assurer peuvent bénéficier de l'exonération, ce qui ne semble pas être le cas du laboratoire départemental d'analyses de la Drôme. Le juge rappelle en effet dans son Considérant 7 « *qu'il résulte des dispositions du 6° du 1 de l'article 207 du Code général des impôts que si le service relève d'une exploitation à caractère lucratif, la régie 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 s'il est indispensable à la satisfaction des besoins collectifs intéressant l'ensemble des habitants de la collectivité territoriale* ». Et de conclure que « *si le laboratoire départemental d'analyses de la Drôme participe à l'exercice de missions de service public dans le domaine sanitaire et de l'hygiène, ce service public ne revêt pas, pour le département de la Drôme, un caractère obligatoire ; que, par suite, le laboratoire départemental d'analyses de la Drôme ne peut être regardé comme exerçant un service indispensable à la satisfaction des besoins collectifs des habitants du département ; qu'en conséquence, ce dernier 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 du même Code* » (Considérant 12).

11

Le principe étant par ailleurs que les régies simples ou directes des collectivités territoriales qui ne disposent pas de l'autonomie financière, ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés. Elles sont

en effet l'émanation directe de la collectivité territoriale à l'origine de leur création. Ce qui ne semble pas être le cas du laboratoire drômois qui est une régie directe départementale dotée de l'autonomie financière sans toutefois être dotée de la personnalité morale. Cette autonomie financière se traduit, sur le plan budgétaire et comptable, par l'existence souvent d'un budget annexe retraçant l'activité industrielle et commerciale. Ce budget annexe est soumis au respect strict de la règle d'équilibre et à la tenue d'une comptabilité en droits constatés enregistrant ses opérations et activités à but lucratif comme le ferait une entreprise privée.

12

La fiscalité des personnes publiques paraît désormais s'inscrire dans le cadre du régime de droit commun applicable aux personnes privées, dès lors que les activités sont similaires. Cette tendance à « l'assimilation législative fiscale » se renforce dans le cadre du droit européen de la concurrence et de l'intégration en droit français du service public de la notion européenne de service d'intérêt économique général (SIEG). Cette notion conduit à privilégier l'objet économique du service (activité marchande ou non marchande) sur sa finalité juridique (intérêt général).

13

On note par ailleurs que si jusque-là le droit de l'Union européenne visait une harmonisation de la fiscalité indirecte notamment à travers la TVA, car cette dernière est source potentielle d'entraves aux principes de libre circulation et de libre concurrence dans le cadre du projet de réalisation d'une Union économique et monétaire (UEM), la recherche d'une certaine convergence en matière de fiscalité directe à travers l'impôt emblématique qu'est l'impôt sur les sociétés paraît de plus en plus nécessaire. Mais l'application de la règle européenne de vote à l'unanimité en ce domaine de compétence régalienne qu'est la fiscalité conduit à une simple et timide harmonisation de l'assiette de l'impôt sur les sociétés (projet ambitieux d'une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés ou ACCIS). Ce projet est pour l'heure limité à certains États-membres seulement (sorte de « coopération fiscale renforcée » entre la France et l'Allemagne). S'il vient à se réaliser, ce projet aura une conséquence profonde sur le régime fiscal des personnes publiques notamment lorsqu'elles exercent leur activité dans les mêmes conditions économiques qu'une entreprise privée.