

LES COLLECTIVITES TERRITORIALES PEUVENT ETRE SOUMISES AUX IMPOTS COMMERCIAUX A RAISON DE LEURS EXPLOITATIONS INDUSTRIELLES OU COMMERCIALES.

En tout état de cause, un examen préalable est à mener à ce titre lorsqu'une collectivité demande des renseignements précis sur la qualification d'une opération ou d'une activité au regard d'un impôt.

Il est important de préciser que l'appréciation du caractère lucratif d'une activité est indépendante de la qualification juridique de l'activité exercée ou de l'organisme.

Ainsi, le caractère industriel et commercial d'un service public ou d'un établissement public ne constitue qu'une présomption simple de la lucrativité des activités exercées. A l'inverse, le caractère administratif d'un service public ou d'un établissement public ne constitue qu'une présomption simple de la non-lucrativité des activités exercées.

La lucrativité des activités doit donc être appréciée au regard des conditions de fonctionnement de l'organisme et des caractéristiques de l'activité exercée.

Les activités lucratives des organismes de l'Etat ou des collectivités territoriales sont soumises aux impôts commerciaux dans les mêmes conditions que les entreprises.

Conformément aux dispositions combinées des articles 206-1 et 1654 du code général des impôts (CGI), **les organismes** de l'Etat ou des collectivités territoriales (régies) qui exercent des activités **à caractère lucratif** sont soumises à l'impôt sur les sociétés à raison de ces activités.

Des opérations sont qualifiées de lucratives lorsqu'elles sont exercées dans des conditions similaires à celles d'une entreprise au regard du produit proposé, du public concerné, du prix pratiqué et éventuellement de la publicité qui est réalisée (règle dite des « 4 P » ; BOI 4 H 5-06, n^{os} 59 et suivants).

En particulier, si l'activité exercée peut être qualifiée d'utilité sociale car, en pratique, elle correspond à un besoin qui n'est pas satisfait, alors il sera considéré que l'activité n'est pas lucrative. A défaut, elle sera considérée comme lucrative.

Le produit

Si le produit (bien ou prestation) proposé correspond à un besoin qui n'est pas satisfait par le marché ou qui l'est de façon peu satisfaisante, ce produit peut être considéré comme étant d'utilité sociale.

A défaut, le produit ne doit pas être considéré comme différent de celui qui serait proposé par une entreprise exerçant la même activité.

Le public

Il y a lieu de déterminer si le public concerné par le produit justifie l'octroi d'avantages particuliers au regard de sa situation économique et sociale (chômeurs, personnes handicapées).

A défaut, le public doit être considéré comme n'étant pas différent de celui d'une entreprise privée qui exercerait la même activité.

Le prix

Il convient d'évaluer si les efforts faits par la collectivité pour faciliter l'accès du public se distinguent de ceux accomplis par les entreprises du secteur lucratif, notamment par un prix nettement inférieur pour des services de nature similaire. Cette condition peut éventuellement être remplie lorsque la collectivité pratique des tarifs modulés en fonction de la situation des clients.

La communication

En principe, le recours à des pratiques commerciales est un indice de lucrativité. Toutefois, la collectivité peut, sans que sa non lucrativité soit remise en cause, procéder à des opérations de communication pour faire appel à la générosité publique (exemple : campagne de dons au profit de la lutte contre les maladies génétiques).

Modalités d'imposition à l'impôt sur les sociétés des activités lucratives des collectivités territoriales : imposition des seules régies dotées de l'autonomie financière ou de la personnalité morale.

Les organismes de l'Etat et des collectivités territoriales ayant un caractère industriel ou commercial lucratif et bénéficiant de l'autonomie financière sont, sauf dispositions contraires, soumis à l'impôt sur les sociétés (art. 165, annexe IV au CGI). A défaut de

disposer de l'autonomie financière, ces organismes sont exonérés d'impôt sur les sociétés (art. 207-1-6° du CGI, DB 4 H 135 n^{os} 7 et 8)

En conséquence, 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.

Toutefois, à l'exception, d'une part, des communes de moins de 500 habitants qui disposent de la faculté de gérer leur service de distribution d'eau potable ou d'assainissement dans le cadre de régies simples sans autonomie financière (art. L.2221-11 du CGCT), d'autre part, des communes qui disposaient de régies simples avant le 28.12.1926 et qui les ont conservées (art. L.2221-8 du CGCT), les régies de services publics doivent être dotées soit de la personnalité morale et l'autonomie financière, soit de la seule autonomie financière (art. L.2221-4 du CGCT).

Régime d'exonération des collectivités territoriales et de leurs régies de services publics

Conformément aux dispositions de l'article 207-1-6° du CGI, les régions et les ententes interrégionales, les départements et les ententes interdépartementales, les communes, les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, syndicats de communes et syndicats mixtes constitués exclusivement de collectivités territoriales ou de groupements de ces collectivités sont exonérés d'impôt sur les sociétés.

Il en est de même pour les régies de ces entités, y compris si elles sont dotées de l'autonomie financière, uniquement s'il s'agit de régies de services publics. Les seules régies de services publics qui peuvent bénéficier de ce régime d'exonération sont celles dont l'activité est indispensable à la satisfaction des besoins collectifs des habitants de la collectivité où elles sont situées, à l'exclusion de celles qui n'offrent, pour cette collectivité, qu'un intérêt purement économique ou financier (CE 16.01.1956, req n^{os} 13019, 15018 et 15019).

L'exonération prévue à l'article 207-1-6° du CGI n'est pas applicable dès lors que le service rendu par les régies municipales dotées de l'autonomie financière ne peut plus être considéré comme un service public indispensable à la satisfaction des besoins collectifs de la population, du fait de la suppression du monopole et de l'institution d'un régime concurrentiel de l'activité exercée par la régie.

Exemples et précédents

Exploitation en régie d'un camping municipal - Réponse Assemblée nationale, question écrite n° 29659, JO 24.03.2009, p. 2824

Exploitation en régie d'un service municipal de pompes funèbres - Instruction fiscale 3 A-2-98 du 15.01.98

Exploitation en régie d'un port de plaisance - Réponse Assemblée nationale, question écrite n° 12493, JO 03.03.2009, p. 2039

- Réponse Assemblée nationale, question écrite n° 18664, JO 03.03.2009, p. 2040